

Skript zur Vorlesung

Steuerbilanzen

Basierend auf dem Fragenkatalog und
der Rechtslage zum SS02

Inhaltsverzeichnis

Fragenblatt 1	5
Überschußermittlung und Vermögensvergleich	5
Fragenblatt 2	9
Überschußermittlung	9
Fragenblatt 2a	14
Überschußermittlung / Vermögensvergleich	14
Fragenblatt 3	17
Überschußermittlung und Vermögensvergleich	17
Fragenblatt 4	22
Wirtschaftliches Eigentum	22
Fragenblatt 5	26
Wirtschaftliches Eigentum	26
Fragenblatt 6	30
Anschaffungs- und Herstellungskosten / Teilwert	30
Fragenblatt 7	41
Abschreibungen	41
Fragenblatt 7a	47
Firmen- und Praxiswert	47
Fragenblatt 8	50
Bebaute Grundstücke und Leasing-Verträge	50
Fragenblatt 9	54
Einzelne Bilanzpositionen	54
Fragenblatt 10	65
Einlagen und Entnahmen	65
Fragenblatt 11	71
Maßgeblichkeit und Schätzungen	71

Fragenblatt 12	78
Einlagen und Entnahmen	78

Abbildungsverzeichnis

<i>Abbildung 1: Ermittlung der Überentnahmen</i>	18
<i>Abbildung 2: steuerliche Behandlung gemischt genutzter Wirtschaftsgüter</i>	25
<i>Abbildung 3: Aktivierungs- und Passivierungssystematik in Handels- und Steuerbilanz</i>	26
<i>Abbildung 4: Herstellungskosten im Vergleich</i>	35
<i>Abbildung 5: steuerliche Abschreibungsarten</i>	41
<i>Abbildung 6: handelsrechtliche- und steuerrechtliche Regelungen der Zuschreibung</i>	42
<i>Abbildung 7: optimaler Übergang bei Abschreibungsverfahren</i>	43
<i>Abbildung 8: Schematische Darstellung des Sozietätspraxiswerts</i>	45
<i>Abbildung 9: Schematische Darstellung der Einheitstheorie</i>	47
<i>Abbildung 10: Kauf unter dem Ertragswert</i>	48
<i>Abbildung 11: Leasingtypen</i>	51
<i>Abbildung 12: Verbrauchsfolgeverfahren</i>	54
<i>Abbildung 13: Pensionsrückstellungen</i>	63
<i>Abbildung 14: Maßgeblichkeitsprinzip, Vergleich Steuer- bzw. Handelsbilanz</i>	71
<i>Abbildung 15: Abschreibungen für bewegliche und unbewegliche Wirtschaftsgüter</i>	74
<i>Abbildung 16: Beziehung zwischen Kaufpreis und Buchwert</i>	82

Fragenblatt 1

Überschußermittlung und Vermögensvergleich

1. Weshalb hat der Gesetzgeber die Ermittlung von Steuerbemessungsgrundlagen nicht auf das uneingeschränkte Maßgeblichkeitsprinzip basiert?

Da dadurch das - aufgrund des Gläubigerschutzes vorherrschende – Vorsichtsprinzip ausnahmslos zu einer zu niedrigeren Steuerbemessungsgrundlage und damit zu einer Senkung der Steuerbelastung geführt hätte. Das Steuergesetz wäre überflüssig bzw. nur eine um spezifische Regelungen erweitertes Handelsgesetz.

2. Welche Probleme würden sich bei völligem Wegfall der Maßgeblichkeit stellen?

Handelsbilanz und Steuerbilanz würden völlig unabhängig voneinander aufgestellt werden müssen. Dies würde zu höheren Deklarationskosten führen, da auf bereits vorhandene Rechenwerke (Handelsbilanz) nicht zurückgegriffen werden kann.

3. Weshalb ist eine eigene „Generalklausel“ für die Steuerbilanz problematischer als für das Handelsrecht? Wie könnte ihre Formulierung lauten?

Generalklausel des Handelsrechts: § 264 (2) S.1 → Der Jahresabschluss soll „ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Kapitalgesellschaft“ vermitteln. Eine solche unspezifische Klausel lässt sich für das Steuerrecht nicht finden, da das Steuerrecht mehrere unterschiedliche Ziele verfolgt, die sich nicht durch eine Generalklausel verallgemeinern lassen.

Die Steuerbilanz dient einzig der Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage für die Einkommen- und Körperschaftsteuer. Zu diesem Zweck periodisiert sie Zahlungsströme. Es fehlt jedoch an einer allen Periodisierungsverfahren gemeinsam konzeptionellen Grundlage. Es existiert schlichtweg kein fundamentales Prinzip, anhand dessen eindeutig entscheidbar wäre, welche Periodisierungen „falsch“ und welche „richtig“ sind. Es besteht ein Interessensgegensatz zwischen Steuerpflichtigem und Fiskus → Trennschärfe erforderlich → Regelungsbedarf wegen Gleichbehandlung erforderlich.

Die Generalklausel für die Steuerbilanz könnte „Besteuerung nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip“ lauten (was aber nicht möglich ist).

4. Inwiefern kann beurteilt werden, ob Vermögensvergleich oder Überschußermittlung

a) die gesamtwirtschaftlich zweckmäßigere

Aus gesamtwirtschaftlicher Sicht muss das Kriterium für die Beurteilung Neutralität sein.

Überschussrechnung („gut und einfach“)

- ist neutraler bezüglich Kapitalallokation

- einfacheres System (einfache administrative Handhabung, beschränkte Bewertungsprobleme)

Vermögensvergleich („schlecht und kompliziert“)

- Rangfolgeverschiebungen
- beim Vermögensvergleich wird Neutralität höchstens durch Resignation erreicht, nämlich dann, wenn das Normengefüge zu kompliziert wird.
- kein Vorteil erkennbar (nur Vorteile für Politiker die sich deren Undurchsichtigkeit zur Irreführung der Wählerschaft zu Nutze machen)

b) einzelwirtschaftlich zweckmäßigere Methode der Gewinnermittlung sind?

Einzelwirtschaftlich ist diejenige Gewinnermittlungsmethode „zweckmäßiger“, die es erlaubt die negativen Zielbeiträge der Besteuerung zu minimieren.

Überschussrechnung

- niedrigere Planungskosten

Vermögensvergleich

- hohe Planungskosten
- kompliziert
- Progressionsglättung (kann bei Überschussrechnung auch erreicht werden durch Ausdehnung des Veranlagungszeitraums auf mehrere Jahre)
- Steuerbarwertverringerungen durch Gestaltungsmöglichkeiten, die die Überschussermittlung nicht bietet.

5. Für wen hat die „periodengerechtere“ Gewinnermittlung durch den Vermögensvergleich „Vorteile“ gegenüber der Überschussrechnung? Wägen Sie hierbei aus der Sicht unterschiedlicher Standpunkte ab.

Fiskus → Vermögensvergleich vorteilhafter, da Aufwand in die Zukunft verlagert wird → höherer Steuerbarwert.

Individuum (Unternehmen) → Möglichkeiten zur vorteilhaften Gestaltung der Steuerbarwerte, aber höhere Planungskosten. Steuerbelastung schwankt durch Periodisierung nicht so stark. Allerdings abhängig von Progressions- und Zeiteffekt.

Steuerberater → Vermögensvergleich sichert Existenz

6. Welche Rechtsnormen kann die Rechtsprechung gegenwärtig für die Beurteilung von Streitfällen bei der Gewinnermittlung heranziehen?

Richtlinien, Gesetz, Urteile, Erlasse, Verordnungen

7. ~~Wie unterscheiden sich Vermögenszugangstheorie und Vermögenszuwachstheorie?~~

8. Inwiefern basiert der gesetzliche Vermögensvergleich auf

a) der Einzelbewertung des Vermögens,

Für die Bilanzerstellung müssen die Vermögensgegenstände einzeln bewertet werden (Substanzbewertung)

b) der Gesamtbewertung des Vermögens?

Die Gesamtbewertung ist nur für den Firmenwert von Relevanz. Beim Kauf der gesamten Unternehmung wird er Gesamtwert ermittelt, der dem Ertragswert entspricht. Über den Ertragswert wird dann evtl. der Firmenwert bestimmt.

9. siehe Aufgabenblatt 2a

10. Wie ist die originäre und derivative steuerliche Buchführungspflicht geregelt?

derivativ § 140 AO → demnach sind diejenigen steuerlich buchführungspflichtig, die auch nach anderen Gesetzen buchführungspflichtig sind.

originär § 141 AO → erfasst diejenigen, die nicht schon nach § 140 AO buchführungspflichtig sind und bestimmte Grenzen überschreiten.

11. Ist es denkbar,

a) dass ein Kaufmann nach Handelsrecht buchführungspflichtig ist, steuerrechtlich hingegen nicht,

Nein, dies geht aus der derivativen Buchführungspflicht nach § 140 AO hervor.

b) dass ein Kaufmann steuerrechtlich buchführungspflichtig ist, handelsrechtlich hingegen nicht?

Nach § 238 (1) HGB ist jeder Kaufmann zur Buchführung verpflichtet → also nicht denkbar.

Eine steuerrechtliche Buchführungspflicht und eine handelsrechtliche Ausnahme der Buchführungspflicht kommt demnach nur in Betracht, wenn es sich um Nichtkaufleute handelt (z.B. Freiberufler, Kannkaufleute, die nicht im HR eingetragen sind)

12. Welche Aufzeichnungen müssen Steuerpflichtige, die nicht buchführungspflichtig sind

a) für Zwecke der Umsatzsteuer,

Aufzeichnungspflicht nach § 22 UStG und §§ 63-68 UStDV für z.B.:

- die vereinbarten Entgelte für vom Unternehmer ausgeführte Lieferungen und sonstige Leistungen.
- Die Bemessungsgrundlagen für Lieferungen und sonstige Leistungen an Arbeitnehmer des Unternehmers einschließlich ihrer Angehörigen und an bestimmte Körperschaften.

- die vereinnahmten Entgelte und Teilentgelte für noch nicht ausgeführte Lieferungen und sonstige Leistungen
- Die Bemessungsgrundlage für Lieferungen i.S. von § 3 (1b) UStG und für sonstige Leistungen i.S. von § 3(9a) Nr.1 UStG
- die wegen unberechtigten Steuerausweises nach § 14 (2) und (3) UStG geschuldeten Steuerbeträge
- die Entgelte für steuerpflichtige Lieferungen und sonstige Leistungen, die an den Unternehmer für sein Unternehmen ausgeführt wurden und die darauf entfallende Vorsteuer.
- die Bemessungsgrundlage für die Einfuhr von Gegenständen und die dafür entrichtete Einfuhr-Umsatzsteuer.
- die Bemessungsgrundlagen für den innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen sowie die hierauf entfallenden Steuerbeträge.
- b) Aufzeichnungspflicht für bestimmte Steuerbefreiungen und zwar z.B. nach:
 - für Ausfuhrlieferungen und Lohnveredelungen an Gegenständen der Ausfuhr.
 - für die Umsätze der Seeschifffahrt und Luftfahrt.
 - für steuerfreie Leistungen, die sich auf Gegenstände der Ausfuhr oder Einfuhr beziehen.
 - für bestimmte Vermittlungsleistungen.

(vgl. Horschitz S. 13)

b) für Zwecke der Einkommensteuer machen?

- Nach § 4 (3) S. 5 EStG für nichtabnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens bei Einnahmen-Überschuß-Rechnung;
- nach § 4 (7) EStG für bestimmte Betriebsausgaben i.S. von § 4 (5) EStG (R 22 EStR)
- nach § 6 (2) S. 4 EStG, für geringwertige Wirtschaftsgüter (R 40 (2) EStR)
- nach § / a (8) EStG, für solche Wirtschaftsgüter, für die erhöhte Abnutzungen oder Sonderabschreibungen in Anspruch genommen werden,
- für jeden Arbeitnehmer muss ein Lohnkonto geführt werden, wenn die Grenzen gem. § 4(5) LStDV i.V.m. § 41 EStG überschritten werden.

(vgl. Horschitz S. 12)

13. Welcher Kontenrahmen ist für die steuerliche Buchführung zu verwenden? Wo ist dies geregelt?

Geregelt in AO, aber kein Kontenrahmen vorgeschrieben.

Fragenblatt 2

Überschußermittlung

Wie werden bei der Überschussermittlung nach § 4 (3) EStG folgende Vorgänge erfasst?

1. AfA

Die Vorschriften der AfA werden analog angewandt. § 4 (3) S.3 EStG, d.h., dass abnutzbares Anlagevermögen erst durch AfA zu Aufwand wird und nicht schon bei Kauf.

2. Teilwertabschreibungen

Gibt es bei der Überschussermittlung nicht (Abschreibung über die ND ist vorgeschrieben). Es würde vor allem beim Umlaufvermögen Probleme bereiten Wertschwankungen nachzuvollziehen, da keine Aufzeichnungspflicht für diese besteht. (vgl. Horschitz S. 76)

3. Pensionsrückstellungen

Die Überschussrechnung verzichtet grundsätzlich auf den Vergleich von Beständen und begnügt sich mit dem Saldo von Geldbewegungen. Nicht in Betracht kommen daher Rechnungsabgrenzungsposten, Wertberichtigungen und Rückstellungen, da solche Ansätze das Vorhandensein einer Bilanz voraussetzen. (vgl. S. 76)

4. Geringwertige Wirtschaftsgüter

Kann angewandt werden § 6 (2) S.1 (vgl. auch R 40 (3) S. 241 EStR)

5. Ausfall von Warenforderungen und Darlehensforderungen

Warenforderungen: Bei Waren entstehen im Zeitpunkt der Zahlung der Warenlieferung Betriebsausgaben. Forderungen werden nicht aufgezeichnet, d.h. bei Ausfall fallen keine Betriebsausgaben/-einnahmen an, da kein Geld fließt. Wäre der Forderungsausfall als Betriebsausgabe möglich fände eine Dopplung statt.

Darlehensforderungen: Bei Darlehenshingabe keine Betriebsausgaben/-einnahmen (→ Gewinnverschiebungen wären sonst möglich, z.B. Darlehensvergabe in Höhe von Überschuß. Bei Ausfall der Darlehensforderung fallen jedoch Betriebsausgaben an. Voraussetzung dafür ist aber, dass die Darlehensforderung betrieblich begründet ist. (vgl. Horschitz S. 82f)

6. Schwund im Warenlager

Keine Betriebsausgabe, da bereits im Zeitpunkt der Bezahlung der Waren eine Betriebsausgabe vorliegt. (→ Problem bei nicht betriebsbedingten Beständen (Zahngold)).

7. Fehlbeträge in der Kasse

Kassenbestände werden nicht aufgezeichnet. Fehlbeträge stellen Betriebsausgaben dar (die allerdings nachgewiesen werden müssen). Auch müssen die Kassenbestände betrieblich bedingt

sein. Werden z.B. private Geldbestände im betrieblichen Safe verwahrt weil im Privatbesitz kein Safe zur Verfügung steht, stellt der Fehlbetrag keine Betriebsausgabe dar.

8. Rückstellungen für drohende Verluste.

Bei der Überschussrechnung werden keine Rückstellungen gebildet. Erst im Zeitpunkt der Zahlung werden diese zu Betriebsausgaben. Die Bildung von Rückstellungen würde eine Bilanz voraussetzen. (vgl. S. 76)

9. Warenentnahme für private Zwecke

Betriebseinnahme zum Teilwert (§ 6 (1) Nr. 4) (Bewertungsproblem). Ware hätte auch gegen Geld verkauft werden können.

10. Entnahmen aus der Kasse für private Zwecke.

Geldeinlagen und –entnahmen spielen bei der Überschussrechnung keine Rolle. Das gleiche gilt für Geldentnahmen. Sie haben deshalb keine Bedeutung, da nicht die Geldbestände verglichen werden, sondern nur die betrieblich veranlassten Geldbewegungen. Keine Betriebseinnahme, da kein Kassenbuch geführt wird.

11. Darlehensgewährung an Kunden bei Zielverkauf

Darlehensgewährungen werden nicht aufgezeichnet. Betriebseinnahmen stellen die über die Laufzeit zu entrichtenden Zinsen dar.

12. Darlehensgewährung an Geschäftspartner

Keine Aufzeichnung → keine Betriebsausgabe.

13. Erwerb eines Patents

Patent (entgeltlicher Erwerb) = immaterielles Anlagevermögen → Erfolgswirksamkeit (Betriebsausgabe) erst bei Abschreibung. § 248 (2) HGB, § 5 (2) EStG

14. Vorschüsse von Kunden

Betriebseinnahme (vgl. H 16 (2) S. 162 EStR)

15. Wertaufholung bei Gegenständen des nicht abnutzbaren AV.

Keine Abschreibung bei nicht abnutzbaren AV, auch keine Teilwertabschreibungen (wird in § 4 (3) EStG nicht erwähnt), d.h. es gibt keine Wertaufholung. (vgl. S. 76)

16. Herstellung von Erzeugnissen, die sich am Stichtag auf Lager befinden

Keine Aufzeichnung, da kein Zahlungsvorgang. (Material und Lohn wurden schon zu Aufwand)

17. Degressive AfA

Nach § 4 (3) S.3 sind die Vorschriften über die Absetzung für Abnutzung und Substanzverringering zu befolgen. Degressive AfA nach § 7 (2) EStG gibt es beim Überschussermittler also.

18. Erwerb eines Firmenwertes.

Erwerb von immateriellem AV. Betriebsausgabe erst bei Abschreibung. (vgl. Horschitz S. 80)

19. 6-b Rücklage

Gibt es bei der Überschussrechnung nach § 6b (4) Nr. 1 nicht. Bei Überschussermittler ist jedoch 6c Rücklage möglich.

20. Disagio bei Aufnahme von Darlehen.

Wird in dem Jahr zur Betriebsausgabe, in dem es wirtschaftlich aus dem Betriebsvermögen ausscheidet (meistens bei Darlehensaufnahme). Die sofortige Abzugsfähigkeit stellt einen Vorteil der Überschussrechnung zum Vermögensvergleich dar. (vgl. H 116 S. 319 EstR)

Darlehen stellt keine Betriebseinnahme dar.

21. Gütertausch

a) Ware gegen Ware

Ware = Umlaufvermögen

Ohne Zuzahlung → keine Erfolgswirkung

Mit Zuzahlung → Betriebseinnahme/-ausgabe

b) Ware gegen abnutzbares AV

Derjenige, der abnutzbares AV bekommt hat Einnahmen (im Optimalfall in Höhe der Betriebsausgaben die für die Herstellung der Ware angefallen sind) und hat erst Betriebsausgaben durch die Abschreibung.

Derjenige der Ware bekommt hat nur dann Betriebseinnahmen, wenn der Wert der Ware über dem Teilwert der Anlage liegt (wenn diese schon abgeschrieben wurde).

c) Ware gegen nicht abnutzbares AV

Derjenige der AV bekommt hat Betriebseinnahmen (bei Verkauf dann Ausgabe)

Derjenige der Ware bekommt hat Betriebsausgaben in Höhe der Anschaffungskosten und Betriebseinnahmen in Höhe des Teilwerts der Ware.

22. Erlaß der Rückzahlung einer Darlehensschuld aus der Sicht des Schuldners und des Gläubigers.

Schuldner

Anlagevermögen:

Erlaß aus betrieblichen Gründen → fiktive Betriebseinnahme (oder Kürzung der AfA)

Erlaß aus privaten Gründen → keine fiktive Betriebseinnahme

Umlaufvermögen:

keine Betriebseinnahme. Wird das Wirtschaftsgut allerdings verkauft oder entnommen entsteht Betriebseinnahme.

Gläubiger

Privat → Entnahme → Betriebseinnahme (Ausnahme wenn schon von vornherein auf ein Honorar verzichtet wird, dann keine Betriebseinnahme)

betrieblich → keine Erfolgswirkung

23. Erlaß einer Verbindlichkeit aus Warenlieferungen aus der Sicht des Schuldners und des Gläubigers

Schuldner: keine Betriebsausgabe, wird bei Weiterverkauf Betriebseinnahme

Gläubiger: wurde bei Herstellung schon Betriebsausgabe.

24. Überlassung von Waren an Arbeitnehmer anstelle von Barlohn

Betriebsausgabe (im Zeitpunkt der Bezahlung der Waren)

25. Sachentnahme eines abgeschrieben PKW

Betriebseinnahme in Höhe des Teilwerts. Der Grund für diese Behandlung liegt in folgendem: Würde der Steuerpflichtige diese Gegenstände nicht für private Zwecke entnehmen, könnte er sie veräußern und damit Betriebseinnahmen erzielen (§ 6 (1) Nr. 4 EStG). (vgl. Horschitz S. 81)

26. Sachentnahme von unbebauten Betriebsgrundstücken

Betriebsausgaben in Höhe der Anschaffungskosten.

Betriebseinnahmen in Höhe des Teilwertes (§ 6 (1) Nr. 4). (vgl. Horschitz S. 81)

27. Sacheinlagen in AV und UV

UV → sind sofort Betriebsausgaben (hätten auch käuflich erworben werden können)

AV → Aufnahme zum Teilwert → abnutzbares AV wird erst mit Abschreibung Betriebsausgabe. Nicht abnutzbares AV wird erst bei Verkauf Betriebsausgabe (§ 6 (1) Nr. 5).

28.

a) Vernichtung einer abnutzbaren Anlage durch Brand.

a.o. Abschreibung erlaubt → Betriebsausgabe § 4 (3)

b) Erhalt einer Versicherungsprämie

Betriebseinnahmen, da Zufluß (Rücklage nach R 35 möglich, die Betriebseinnahme erfolgt dann erst durch die verminderte AfA des Ersatz Wirtschaftsgutes). (vgl. Horschitz S. 84)

29. Bezahlung einer Versicherungsprämie für das Jahr 02 am 28.12.01

§ 11 (kurze Zeit = 10 Tage) → Betriebsausgabe in 02 (vgl. EstR S. 319 H 116)

30. Vom Kunden vereinnahmte USt.

USt = durchlaufender Posten. Bei Vereinnahmung → Betriebseinnahme, bei Abführung an das FIA → Betriebsausgabe (vgl. H 86 S. 269 EstR).

31. Bewirtungskosten für Kunden

80% der Betriebsausgaben (§ 4 (5) Nr. 2 EStG) sind abzugsfähig sofern sie angemessen sind. Rest ist Privatentnahme.

32. Erhalt eines Wirtschaftsgutes anstelle der Bezahlung

a) Einer Leistungsforderung

Betriebseinnahme zum Teilwert (Wirtschaftsgut wurde anstelle von Bargeld erhalten und Bargeld wäre Betriebseinnahme)

b) Einer Darlehensforderung

Darlehensforderungen werden nicht erfasst → keine Erfolgswirkung

33. Nutzung eines Grundstücks als Parkplatz einer Arztpraxis

Nutzung hat keine Erfolgswirkung. Allerdings ist das Grundstück notwendiges Betriebsvermögen. Der Veräußerungsgewinn ist in jedem Fall Betriebseinnahme (anders als bei Privatvermögen)

34. Umlaufvermögen eines Gastwirts (alter Cognac) wird Arbeitnehmer als Treueprämie geschenkt.

Betriebsausgabe bei Kauf. Bei Vergabe als Treueprämie fallen Betriebsausgaben (in Höhe der Differenz Kaufpreis – Teilwert) an sofern der Teilwert des Cognacs höher ist als die Anschaffungskosten.

35. Veräußerung eines Betriebsgrundstücks

Betriebseinnahme in Höhe des Verkaufspreises.

Betriebsausgabe in Höhe der Anschaffungskosten.

36. Bürgschaftsinanspruchnahme

Betriebsausgaben, wenn betrieblich veranlasst.

Gleichzeitig Forderung an Hauptschuldner (aussichtslos)

Fragenblatt 2a

Überschußermittlung / Vermögensvergleich

1. Zeigen Sie für Überschussermittlung und Vermögensvergleich für Verträge zwischen Vertragspartnern mit

- a) gleichen,
- b) verschiedenen

Methoden der Einkunfts- und Gewinnermittlung, dass bestimmte Vorgänge in der Gewinnermittlung der beiden Vertragspartner hinsichtlich des Zeitpunkts der Erfolgswirksamkeit

(1) korrespondierend (Erfolgswirkung bei beiden Vertragsparteien gleich)

(2) nicht korrespondierend

behandelt werden.

Zeigen Sie auf, dass sich das Steueraufkommen in Folge der Korrespondenzmängel

- a) erhöhen,
- b) verringern

kann. Bilden Sie hierfür ausreichend viele Fallgruppen für die folgende Übersicht:

Methoden der Einkunfts- ermittlung		gleich				verschieden	
Erfolgs- wirk- sam- keit	korrespon- dierend	Ü-Ü		V-V		Ü-V, V-Ü	
		1)		2)		3)	
	nicht korrespon- dierend	Ü-Ü		V-V		Ü-V, V-Ü	
		Erhöhung	Verring.	Erhöhung	Verring.	Erhöhung	Verring.
4)		5)	6)	7)	8)	9)	

A → Käufer, Empfänger der Leistung

B → Verkäufer

zu 1)

- Dienstleistungen in bar
- Verkauf von Umlaufvermögen gegen bar

- Zinszahlungen in bar

zu 2)

Zinszahlungen in bar

A: Aufwand an Kasse

B: Kasse an Ertrag

Dienstleistung in bar (oder auf Ziel)

A: Aufwand an Kasse/Verbindlichkeit

B: Kasse/Forderung an Ertrag

Verkauf von AV zu Buchwert

A: Anlagen an Kasse

B: Kasse an Anlagen

zu 3)

Ü an V oder V an Ü

Zinszahlungen in bar

Dienstleistungen in bar

Verkauf von AV zum Buchwert

zu 4)

Verkauf eines Grundstücks über Buchwert

Verkauf von Anlagevermögen über Buchwert

Lieferung vom Umlaufvermögen ins Anlagevermögen

zu 5)

kein Fall bekannt (außer vielleicht Disagio)

zu 6)

Verkauf von Umlaufvermögen in bar (auf Ziel) (Wareneinkauf)

A: Waren an Kasse

B: Kasse an Umsatzerlöse

zu 7)

Garantierückstellung

Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten

zu 8)

Fragenblatt 3

Überschußermittlung und Vermögensvergleich

1. Wodurch unterscheidet sich die Gewinnermittlung nach § 4 (1) EStG von der Gewinnermittlung nach § 5 EStG?

Der entscheidende Unterschied zwischen den Gewinnermittlungen nach § 4 (1) und § 5 EStG besteht darin, dass bei der Gewinnermittlung nach § 5 EStG das Betriebsvermögen nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung anzusetzen ist. (Maßgeblichkeit) (vgl. Horschitz S. 72)

§ 4 (1) EStG

→ reine Steuerbilanz

→ Wahlrechte der Bilanzierung und Bewertung richten sich nur nach dem Steuerrecht

→ Betriebsvermögen ist nach dem Steuerrecht anzusetzen (Möglichkeit gewillkürtes Betriebsvermögen zu bilden ist eingeschränkt)

→ nur für bilanzierende Land- und Forstwirte und selbständig Tätige, die nicht § 4 (3) sind.

§ 5 EStG

→ Die Gewinnermittlung nach § 5 EStG gilt nur für Gewerbetreibende (die Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 15 EStG haben).

→ Maßgeblichkeit ist zu beachten

→ Das Betriebsvermögen ist nach handelsrechtlichen GoB anzusetzen (größerer Freiraum beim Ansatz gewillkürtem Betriebsvermögen).

2. Sind die Möglichkeiten der Verlustverrechnung an die Methode der Gewinnermittlung gebunden?

Nach § 10d nicht, da keine Erwähnung.

3. Wie werden Schuldzinsen auf das betriebliche Girokonto behandelt, wenn der Unternehmer Überentnahmen getätigt hat? Wie werden Überentnahmen bestimmt?

Zuerst muss bestimmt werden welcher Teil der Schuldzinsen betrieblich, welcher privat veranlasst ist.

Nach § 4 (4a) EStG werden die betrieblich veranlassten Schuldzinsen pauschal in Höhe von 6% der Überentnahme des Wirtschaftsjahres zuzüglich der Überentnahmen und abzüglich der Unterentnahmen vorangegangener Wirtschaftsjahre zu nicht abziehbaren Betriebsausgaben umqualifiziert. Die Höhe der Hinzurechnung ist jedoch auf den um 2050 EURO verminderte Betrag der im Wirtschaftsjahr angefallenen Schuldzinsen zu vermindern. Der Grund liegt darin,

dass der Unternehmer nicht seine privaten Belange über betriebliche Darlehen befriedigen soll.
(vgl. Erlass S. 5)

Eine Überentnahme ist der Betrag, um den die Summe der Entnahmen die Summe von Gewinnen und Einlagen eines Wirtschaftsjahres übersteigt.

Bestimmung von Überentnahmen:

Gewinn + Einlagen - Entnahmen + Überentnahme-Vortrag aus vorherigen WJ - Unterentnahme-Vortrag aus vorherigen WJ
= anzusetzende Überentnahme

Abbildung 1: Ermittlung der Überentnahmen

4. Welche Bedeutung haben Einlagen und Entnahmen des 4. Quartals?

Einlagen und Entnahmen die innerhalb von drei Monaten vor Ende des Wirtschaftsjahres getätigt werden, werden nicht in die Berechnung einbezogen, soweit sie in den ersten drei Monaten des Folgejahres in der Summe rückgängig gemacht werden. (vgl. Erlass S. 3f)

→→ Regelung wurde gestrichen (vgl. S. 169 EStR unten)

5. Wie ist der Schuldzinsenabzug bei § 4 (3) EStG geregelt?

Die Grundsätze des § 4 (4a) gelten nach § 4 (4a) S.5 auch für die Einnahmen-Überschußrechnung nach § 4 (3).

6. Wie werden Kreditzinsen für zur Finanzierung von Anschaffungs- und Herstellungskosten von Wirtschaftsgütern des AV und UV aufgenommene Kredite behandelt?

Anlagevermögen:

Zinsen für Darlehen zur Finanzierung von Anschaffungs- oder Herstellungskosten betrieblicher Anlagegüter werden von der Schuldzinsregelung ausgenommen, soweit ein gesondertes Darlehen aufgenommen wird (→ d.h. sie sind immer abziehbar unabhängig von den Überentnahmen). (vgl. Erlass S.6)

Umlaufvermögen:

Analog gilt, dass bei Überentnahmen Kreditzinsen zur Finanzierung von AHK von Gegenständen des Umlaufvermögens nicht abgezogen werden dürfen.

7. Welche Ursachen kann ein Wechsel der Gewinnermittlungsart haben?

a) Wechsel von der Überschussrechnung zum Vermögensvergleich:

- Wenn sich die Voraussetzungen des § 141 (1) AO ändern. (vgl. S. 86)
- freiwilliger Entschluss Bücher zu führen.

b) Wechsel von Vermögensvergleich zur Überschussrechnung

- Wenn die gesetzliche Buchführungspflicht wegfällt (z.B. wenn die Kaufmannseigenschaft nach HGB nicht mehr gegeben ist) (vgl. Horschitz S. 89)
- Wenn bisher freiwillig Bücher geführt wurden und regelmäßig Abschlüsse gemacht wurde man aber künftig den Gewinn nur noch durch Überschussrechnung ermitteln möchte.
- Nachträglich anfallende Einkünfte werden bei der Betriebsveräußerung oder –aufgabe mittels Überschussrechnung aufgezeichnet.

8. Nennen Sie Bilanzpositionen, bei denen keine Korrekturen beim Übergang auf eine andere Gewinnermittlungsart nötig sind.

Keine Korrekturen fallen beim abnutzbaren und nicht abnutzbaren Anlagevermögen an (soweit keine Teilwertabschreibung vorgenommen wurde).

- Grund und Boden
- Gebäude
- Maschinen
- Einrichtungen
- Firmenwert

Weiterhin fallen keine Korrekturen an bei:

- Kasse, Bank

9.

a) Welche Korrekturen sind beim Übergang von der Überschussrechnung zum Betriebsvermögensvergleich notwendig? Geben Sie sechs Beispiele an!

- Rohstoffe (Hinzurechnung)
- Fertigerzeugnisse (Hinzurechnung)
- Forderungen (Hinzurechnungen)
- Verbindlichkeiten a.L.u.L. (Hinzurechnung)
- ARAP (Hinzurechnung)
- Rückstellungen (Abrechnung)
- PRAP (Abrechnung)

b) Welche Korrekturen sind bei einem Übergang vom Vermögensvergleich zur Überschussrechnung notwendig?

- Rohstoffe (Abrechnung)
- Fertigerzeugnisse (Abrechnung)
- Forderungen (Abrechnung)
- Verbindlichkeiten a.L.u.L. (Abrechnung)
- ARAP (Abrechnung)
- Rückstellung (Hinzurechnung)

10. Erläutern Sie an einem Zahlenbeispiel des Übergangs von § 4 (3) nach § 5

a) Die Hinzurechnung von am Umstellungstag vorhandenen Warenbeständen

Der Kauf der Waren (1000 GE) und der damit verbundene Abfluss von Zahlungsmitteln stellen bei der Einnahmen-Überschußrechnung Betriebsausgaben dar. Werden die Waren verkauft entsteht beim Vermögensvergleich nochmals Aufwand. Die doppelte erfolgswirksame Verrechnung würde eine doppelte Steuerersparnis nach sich ziehen.

Buchung bei Bestandsvergleich:

Kasse an UE

Aufwand an FE

b) Die Hinzurechnung von am Umstellungstag vorhandenen Beständen an Warenforderungen

Warenforderungen werden bei der Einnahmen-Überschussrechnung nicht erfasst, allerdings war der Kauf der Waren schon Betriebsausgaben. Betriebseinnahmen entstehen erst bei Bezahlung. Die Hinzurechnung erfolgt also, da die Umsätze noch nicht Betriebseinnahmen waren und beim Vermögensvergleich die Vereinnahmung von Forderungen erfolgsneutral ist.

Kasse an Forderungen

c) Die Hinzurechnung von am Umstellungstag bestehenden Warenverbindlichkeiten,

Kauf von Waren auf Ziel sind bei der Einnahmen-Überschußrechnung keine Betriebsausgaben, da es am Abfluss von Zahlungsmitteln fehlt. Bezahlung der Verbindlichkeit ist erfolgsneutral. Hinzurechnung.

Buchungen:

Waren an Verbindlichkeiten

Verbindlichkeiten an Kasse (bei Nichthinzurechnung Buchung: Aufwand and Kasse)

FE an Aufwand

und begründen Sie jeweils, warum die Korrekturen vorzunehmen sind.

11. Können bei einem Wechsel der Gewinnermittlungsart Umsatzsteuerkorrekturen notwendig werden?

Ja, da die USt bei der Einnahmen-Überschußrechnung Betriebseinnahmen darstellt. Durchlaufende Posten sind beim Betriebsvermögensvergleich grundsätzlich erfolgsneutral zu behandeln (ESTR S. 136)

Umsatzsteuerkorrekturen können also nur deshalb anfallen, weil bei der Überschussermittlung die Umsatzsteuer erfolgswirksam behandelt wird. Umsatzsteuerkorrekturen fallen nur bei Barverkäufen an.

12. Erläutern Sie das Problem von Umsatzsteuerkorrekturen beim Übergang von § 5 nach § 4 (3) für Forderungen aus Warenlieferungen.

§ 5 → § 4(3)

Forderungen an Umsatzerlöse
USt

Buchung bei Vermögensvergleich ist erfolgsneutral. Umsatzsteuerkonto ist passives Bestandskonto. Der Überschussermittler hat bei Eingang der Forderung Betriebseinnahmen und wenn die USt an das Finanzamt abgeführt wird Betriebsausgaben, d.h. der Vorgang ist sowohl beim Vermögensvergleich und beim Überschussermittler neutral → es fällt keine Korrektur an.

Wenn nicht auf Ziel verkauft wird, dann wird die Umsatzsteuer beim Vermögensvergleich passiviert, wird die USt nach dem Übergang zur Überschussermittlung abgeführt fallen Betriebsausgaben an, d.h. es muss eine Korrektur durch Erhöhung des Gewinns erfolgen.

§ 4 (3) → § 5

Forderungen werden beim Überschussermittler nicht erfasst, beim Übergang von § 4 (3) nach § 5 werden die Forderungen, wenn sie eingehen, erfolgsunwirksam verbucht, d.h. es besteht keine Korrekturbedarf.

Wenn der Überschussermittler aber nicht auf Ziel verkauft sondern das Geld gleich bekommt hat er eine Betriebseinnahme in Höhe der Umsatzsteuer. Findet nun der Übergang von § 4(3) nach § 5 statt, dann wird die Umsatzsteuer passiviert und an das Finanzamt abgeführt, der Vorgang ist erfolgsunwirksam. Da die USt bei der Überschussermittlung aber Betriebseinnahme war muss eine Gewinnkorrektur in der Weise erfolgen, dass ein Abzug in Höhe der USt stattfindet.

Fragenblatt 4

Wirtschaftliches Eigentum

1. Erläutern Sie den Begriff des wirtschaftlichen Eigentums. Weshalb folgt die Bilanzierung nicht immer dem bürgerlich-rechtlichen Eigentum?

Wirtschaftlicher Eigentümer ist derjenige, der über das gesamte in einem Wirtschaftsgut enthaltene Nutzungspotential verfügen kann. Für die Beantwortung der Frage, wer die Verfügungsmacht über das mit dem Wirtschaftsgut verbundene Nutzungspotential faktisch hat, ist entscheidend, wen eine eventuelle Änderung des Nutzungspotentials im positiven und negativen Sinn trifft, d.h. wer durch Wertminderungen belastet wird und wem Werterhöhungen zugute kommen (vgl. Biergans S. 219 und AO § 39 (2))

Die steuerliche Bilanzierung folgt nicht immer dem bürgerlich-rechtlichen Eigentumsbegriff, da teilweise eine bürgerlich-rechtliche Eigentumsübertragung oft nur erfolgt um Steuern zu sparen (Umgehungsmöglichkeiten sind erheblich) (kompliziert bei Eigentumsvorbehalten). Steuerrecht knüpft an wirtschaftliche Vorgänge an.

2. Bei wem ist zu bilanzieren, wenn folgende Fälle vorliegen?

a) Lieferung unter Eigentumsvorbehalt?

Schuldner ist wirtschaftlicher Eigentümer und bilanziert

b) Sicherungsübereignung?

Schuldner ist wirtschaftlicher Eigentümer und bilanziert, da er auch nach der Übereignung über das mit diesen Wirtschaftsgütern verbundene Nutzungspotential verfügen kann, indem er sie weiterhin nutzt.

c) Verpfändung als Kreditsicherheit?

wirtschaftlicher Eigentümer ist der Schuldner.

d) Treuhandverhältnisse?

Da Treuhandverhältnisse in sehr unterschiedlichen Formen auftreten, lässt sich das Verhältnis von juristischem und wirtschaftlichem Eigentum nicht allgemeinverbindlich beschreiben, sehr häufig aber fallen auch hier die beiden Formen des Eigentums auseinander. Bei der fiduziarischen oder echten Treuhandschaft überträgt der Treugeber dem Treuhänder das juristische Eigentum an dem Treugut. Der Treuhänder darf über das Treugut auch im eigenen Namen verfügen, darf aber entsprechend seiner Verpflichtung als Treuhänder dabei nicht seine eigenen Ziele verfolgen, sondern muss die Interessen des Treugebers wahren. Der Treugeber bleibt damit wirtschaftlicher Eigentümer und bilanziert das Treugut weiterhin (vgl. auch AO § 159)

e) Nießbrauch?

Vorbehaltsnießbrauch (Übertragung des Wirtschaftsguts, aber Vorbehalt der Nutzung) → Eigentümer bilanziert (vgl. Horschitz S.448)

Zuwendungsnießbrauch →Eigentümer bilanziert (vgl. Horschitz S. 449)

3. Welche Folgen für die Vertragsgestaltung von Kreditverträgen hätte es, wenn bei Sicherungsübereignung zum Zwecke der Kreditsicherung beim rechtlichen Eigentümer bilanziert würde?

Da die Bank rechtlicher Eigentümer wäre müsste diese bilanzieren und könnte dadurch die steuerlichen Vorteile durch Abschreibung geltend machen. Dies würde sich auf die Konditionen des Kreditvertrages auswirken, da die Abschreibungsvorteile möglicherweise höher sind als der vom Schuldner zu entrichtende Zins, d.h. die Konditionen für Kredite würden günstiger werden, Zinsen evt. ganz wegfallen.

4. Aus welchen Gründen ist eine Abgrenzung zwischen Betriebs- und Privatvermögen notwendig? Wie müssten Steuergesetze geändert werden, damit eine Zuordnung zu Betriebs- und Privatvermögen irrelevant würde?

Wegen den Veräußerungsgeschäften. Betriebliche Veräußerungsgewinne müssen immer versteuert werden private Veräußerungsgeschäfte hingegen nicht. Das Steuergesetz müsste in der Hinsicht geändert werden, dass private Veräußerungsgeschäfte besteuert werden. Das Problem dabei liegt in der Erfassung dieser.

5. Handelt es sich beim „Privatvermögen“ im ökonomischen Sinn um Konsumgüter? In welchen Fällen sind aus der Veräußerung langlebiger Konsumgüter resultierende Veräußerungsgewinne steuerpflichtig?

Betriebsvermögen → Einkünfte aus Gewerbebetrieb, Land- und Forstwirtschaft, Selbständige Arbeit

Privatvermögen → Vermögen der Überschusseinkunftsarten

Privatvermögen können Konsumgüter sein, aber unter Privatvermögen kann auch das Vermögen der Überschusseinkunftsarten gemeint sein. (Der Begriff Privatvermögen ist doppeldeutig)

Die aus langlebigen Konsumgütern resultierenden Veräußerungsgewinne sind grundsätzlich steuerpflichtig, wenn sie sich im Betriebsvermögen befanden, bei langlebigen Konsumgütern im Privatvermögen müssen Veräußerungsgewinn versteuert werden, wenn die 10 Jahresfrist unterschritten wurde bzw. Eigennutzung vorlag (§ 23 EStG).

6. Definieren Sie die Begriffe

a) Notwendiges Betriebsvermögen

Wirtschaftsgüter, die ausschließlich und unmittelbar für eigenbetriebliche Zwecke des Steuerpflichtigen genutzt werden oder dazu bestimmt sind, sind notwendiges Betriebsvermögen (Maschine, PKW, Fertigungshalle). (R 13 EStR)

b) Notwendiges Privatvermögen

Wird das Wirtschaftsgut ausschließlich für Zwecke der Lebensführung des Steuerpflichtigen genutzt oder ist zwar eine betriebliche Nutzung feststellbar, die jedoch von untergeordneter Bedeutung ist, so ist das Wirtschaftsgut dem notwendigen Privatvermögen zuzuordnen (PKW, der unter 10% betrieblich genutzt wird, Hausrat, Kleidung, Schmuck). (Horschitz S. 103)

c) Gewillkürtes Betriebsvermögen

Wirtschaftsgüter, die in einem gewissen objektiven Zusammenhang mit dem Betrieb stehen und ihn zu fordern bestimmt und geeignet sind, können bei Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich als gewillkürtes Betriebsvermögen behandelt werden (PKW der zwischen 10 und 50% betrieblich genutzt wird) (→ Steuerpflichtige hat Bilanzierungswahlrecht vgl. Biergans S. 261). (R 13 EStR)

d) Gemischt genutztes Vermögen

Wirtschaftsgüter, die sowohl betrieblich als auch privat genutzt werden, d.h. die Nutzungsanteile können nicht zu 0% oder 100% der betrieblichen oder privaten Sphäre zugeordnet werden. (PKW).

e) gewillkürtes Sonderbetriebsvermögen

Gewillkürtes Betriebsvermögen, das sich nicht im Betriebsvermögen der Gesellschaft befindet sondern dieser nur zum Gebrauch zur Verfügung steht. Z.B. Mietshaus das einem Gesellschafter gehört und in dem Mitarbeiter der Unternehmung wohnen.

f) Ergänzungsbilanz

Die Ergänzungsbilanz stellt eine Korrekturbilanz zur Gesamthandsbilanz dar. Die Korrekturen (zumeist Abschreibungsvorteile/-nachteile) aus ihr betreffen nur einen Teil der Gesellschafter. Sie wird vor allem bei Gesellschafterwechseln aufgestellt.

Und geben Sie für a) – e) jeweils Beispiele an.

7. Erläutern Sie die steuerliche Behandlung gemischter genutzter

a) Beweglicher Wirtschaftsgüter,

betriebliche Nutzung	§ 5 EStG	§ 4 (1) EStG	§ 4 (3) EStG
Über 50%	notwendiges BV	notwendiges BV	notwendiges BV

10-50%	gewillkürtes BV	gewillkürtes BV	notwendiges PV evtl. geduld. BV
unter 10%	notwendiges PV	notwendiges PV	notwendiges PV

Abbildung 2: steuerliche Behandlung gemischt genutzter Wirtschaftsgüter

b) Grundstücke

unbebaut → werden einzelne Teile des Grundstücks eindeutig betrieblich genutzt so stellt die Fläche anteilig notwendiges Betriebsvermögen dar. (vgl. Horschitz S. 105)

bebaut → wird ein Teil des Gebäudes eigenbetrieblich genutzt, so gehört er zum Gebäude gehörende Grund und Boden anteilig zum notwendigen Betriebsvermögen.

Grundstücke können nach der Nutzung aufgeteilt werden, z.B. können Stockwerke jeweils ein Wirtschaftsgut sein. (die 50%-Klausel wie bei beweglichen Wirtschaftsgütern gilt bei Grundstücken nicht, vgl. R 13 EStR)

8. Liegt notwendiges Betriebsvermögen vor, wenn**a) Private Grundstücke als Sicherung für betriebliche Kredite dienen,**

nicht notwendigerweise (vgl. S. 147 H 31 (1) EStR)

b) ein Gebäude gekauft wird, um Wohnraum für die Arbeitnehmer des Betriebs zu schaffen

nicht zwingend, aber wahrscheinlich. (vgl. S. 152 H 13 (7) EstR und Horschitz S. 106) → wenn betriebliche Gründe maßgebend waren, dann ja.

c) der Unternehmer aus Repräsentationsgründen eine aufwendige Garderobe erwirbt,

Ist die berufliche oder private Veranlassung nicht leicht und objektiv nachprüfbar, dann ist die Nutzung insgesamt privat. (vgl. Horschitz S. 98 und R. 117 S. 345)

d) von der Nutzfläche eines Gebäudes zwei Drittel betrieblich genutzt werden,

zwei Drittel des Gebäudes stellen Betriebsvermögen dar (vgl. Horschitz S. 105 und R 13 (4))

e) wenn ein im Eigentum des Unternehmers befindliches unbebautes Grundstück von Mitarbeitern zum Parken genutzt wird?

es liegt notwendiges Betriebsvermögen vor, da sich das Grundstück nach der Nutzung eindeutig zuordnen lässt, (vgl. Horschitz S. 105)

9. Ist die Zuordnung zu Betriebs- und Privatvermögen ausschlaggebend für die Entstehung von Betriebsausgaben oder Ausgaben der privaten Lebensführung?

Nicht unbedingt, denn Privatvermögen kann auch betrieblich genutzt werden und dadurch anteilig Betriebsausgaben darstellen (Nutzungseinlage).

Fragenblatt 5

Wirtschaftliches Eigentum

1. Gelten in der Steuerbilanz andere Aktivierungs- und Passivierungskriterien als in der Handelsbilanz?

Handelsbilanz	Steuerbilanz
Aktivierungspflicht	Aktivierungspflicht
Passivierungspflicht	Passivierungspflicht
Aktivierungsverbot	Aktivierungsverbot
Passivierungsverbot	Passivierungsverbot
Aktivierungswahlrecht	Aktivierungspflicht
Passivierungswahlrecht	Passivierungsverbot

Abbildung 3: Aktivierungs- und Passivierungssystematik in Handels- und Steuerbilanz

Ausnahmen:

- Drohverluste (HGB → Pflicht, Steuerbilanz → Verbot)
- AIEG

2. Vergleichen Sie die Begriffe des Vermögensgegenstandes und des Wirtschaftsgutes. Nach welchen Kriterien können Wirtschaftsgüter unterschieden werden?

Theoretisch müssten die beiden Begriffe nach dem Maßgeblichkeitsprinzip nach § 5 (1) identisch sein.

Vermögensgegenstand:

- entgeltlicher Erwerb
- konkret fassbare Sache oder als Forderungsrecht allgemein anerkannt
- Einzelveräußerbarkeit, Einzelbewertbarkeit (vgl. Schildbach S. 47)

Wirtschaftsgut:

- Es muss ein über die einzelne Periode hinausreichender wirtschaftlicher Vorteil existieren
- der wirtschaftliche Vorteil muss übertragbar sein
- der wirtschaftliche Vorteil muss konkretisiert sein

- der wirtschaftliche Vorteil muss selbständig bewertungsfähig sein (vgl. Biergans S. 196)

Im Prinzip entsprechen sich Vermögensgegenstand und Wirtschaftsgut aufgrund der Maßgeblichkeit nach § 5 (1). Allerdings sind z.B. Rechnungsabgrenzungsposten, Wertberichtigungen und ein negativer Firmenwert keine Wirtschaftsgüter (vgl. Horschitz S. 94). Wirtschaftsgüter müssen nicht einzelveräußerbar sein (Firmenwert)

Kriterien der Unterscheidung:

originär, materiell, immateriell, derivativ, abnutzbar, nicht abnutzbar, beweglich, unbeweglich, AV, UV

3. Wie würden Sie die Frage der Aktivierbarkeit/Aktivierungspflicht in folgenden Fällen beurteilen?

a) Durchführung von Verkaufsschulungen für Außendienstmitarbeiter.

kein Vermögensgegenstand und kein Wirtschaftsgut, da selbsterstelltes immaterielles Wirtschaftsgut → Aufwand (Aktivierungsverbot)

b) Entgeltlicher Erwerb eines Patents für die Wartung von Anlagen.

Vermögensgegenstand und Wirtschaftsgut → Aktivierungspflicht und Abschreibung über die Laufzeit.

c) Spende an die Gemeinde für den Kindergarten.

kein Vermögensgegenstand und kein Wirtschaftsgut → Aufwand (Aktivierungsverbot)

d) Eine Unternehmung gibt an die Gemeinde einen Zuschuß zur Verbesserung der Straßenführung im Hinblick auf den Verkehrsanschluss.

kein Vermögensgegenstand/Wirtschaftsgut → Aufwand (Aktivierungsverbot) (vgl. Horschitz S. 442)

Es fehlt am entgeltlichen Erwerb, vgl. hierzu R 31a EStR.

e) Eine Unternehmung asphaltiert die Oberfläche einer auf dem Betriebsgrundstück verlaufenden Privatstrasse.

Vermögensgegenstand/Wirtschaftsgut des Anlagevermögens → Aktivierungspflicht

f) Ein Einzelhandelskaufmann leistet einen Zuschuss zur Errichtung einer Fußgängerzone, dessen Höhe nach der Geschäftsfläche ermittelt wird.

kein immaterielles Wirtschaftsgut/Vermögensgegenstand → Aktivierungsverbot (vgl. Horschitz S. 444 Sachverhalt 2)

- g) Ein Grundstückseigentümer eines Geschäftsgrundstücks leistet an den bisherigen Mieter eine Abstandszahlung, um eine höhere Miete bei Neuvermietung zu erreichen und bewegt ihn damit zum Auszug.**

Sofort abzugsfähige Betriebsausgabe bzw. Werbungskosten → Aktivierungsverbot.

Würde die Abstandszahlung im Zusammenhang mit einer Neuerrichtung eines Gebäudes/ Erwerb des Grundstücks bezahlt → AHK des Gebäudes. (vgl. R 33a S. 221 EStR)

- h) Ändert sich das Ergebnis von g), wenn die Räumung zum Zwecke der Veräußerung**

- eines im Privatvermögen befindlichen Grundstücks,

Werbungskosten wenn die Veräußerung innerhalb der 10-Jahresfrist nach § 23 (1) EStG erfolgt.

- eines im Betriebsvermögen befindlichen Grundstücks,

Betriebsausgabe

angestrebt wird?

- i) Der Erwerber eines Unternehmens zahlt im Rahmen des Gesamtkaufpreises einen Mehrbetrag für die Übernahme qualifizierter Arbeitskräfte.**

Firmenwert → Vermögensgegenstand → Aktivierungspflicht.

- j) Eine Brauerei sichert sich durch einen Zuschuss für die Einrichtung einer Gaststätte das dinglich gesicherte Alleinlieferungsrecht für Getränke für die Dauer von 10 Jahren.**

entgeltlich erworbenes immaterielles Wirtschaftsgut/Vermögensgegenstand (Recht) → Aktivierung

Buchung Brauerei:

Rechte an Kasse

AfA an Rechte

Buchung Gaststätte:

Kasse an PRAP

PRAP an Ertäge

- k) Vater schenkt Sohn für dessen neu gegründeten Gewerbebetrieb einen LKW, der sich bislang im Betriebsvermögen des Vaters befand.**

Schenkung aus betrieblichem Anlaß vom Betriebsvermögen ins Betriebsvermögen.

Die Schenkung übersteigt den Betrag von 40 EURO (angenommen) und ist damit nach § 4 (5) S.1 Nr.1 für den Vater eine nicht abzugsfähige Betriebsausgabe in Höhe des gemeinen Werts. Der Sohn muss den LKW nach § 6 (4) in Höhe des gemeinen Werts (einschl. USt) einlegen.

Schenkung aus privatem Anlaß vom Betriebsvermögen ins Betriebsvermögen.

Der Vater muss den LKW nach § 6 (1) Nr.4 zum Teilwert entnehmen. Der Sohn muss den LKW zum Teilwert nach § 6 (1) Nr.5 einlegen.

l) Der Unternehmer bezahlt an seinen bisherigen Konkurrenten eine Geldsumme, damit sich dieser im 50. Lebensjahr zur Ruhe setzt und aus dem Wettbewerb ausscheidet.

(Recht) entgeltlich erworbenes immaterielles Wirtschaftsgut/Vermögensgegenstand im Anlagevermögen → Aktivierung und Abschreibung (vgl. Horschitz S. 445)

Der betriebliche Vorteil ist allerdings auf die Lebenszeit des V beschränkt, die Abschreibung erfolgt also entsprechend der statistischen Restlebenserwartung des Konkurrenten linear.

m) Der Unternehmer legt ein in privater Erfindertätigkeit gewonnenes Patent in das Betriebsvermögen ein.

unentgeltlich erworbenes immaterielles Wirtschaftsgut/Vermögensgegenstand im Anlagevermögen → Aktivierungsverbot

Nach Rechtsprechung ist eine Aktivierung auch bei einer Einlage eines im Privatvermögen selbst geschaffenen oder angeschafften immateriellen Wirtschaftsguts möglich. Begründet wird dies damit, dass die Trennung des Betriebsvermögens vom Privatvermögen dem Aktivierungsverbot des § 5 (2) EStG vorgeht. Die Einlage erfolgt zum Teilwert (allerdings schwer bestimmbar). (vgl. Horschitz S. 444)

→ Ziel des Unternehmers: Schaffung von AfA-Potential

n) Pachterneuerungsanspruch des Verpächters eines Gewerbebetriebs.

Bei Verpachtung eines ganzen Gewerbebetriebes bleiben die verpachteten Anlagegüter Betriebsvermögen des Verpächters, das Umlaufvermögen ist wirtschaftliches Eigentum des Pächters.

Ein Pachterneuerungsanspruch stellt ein Recht dar, das aktiviert werden muss. Der Pächter muss den Anspruch passivieren (Rückstellung bilden).

4. Kann eine Personengesellschaft Rückstellungen für Gewährleistungen bilden, wenn die Gesellschaft eine GmbH beliefert, deren Anteile sich im Besitz eines Gesellschafters befinden?

vgl. Horschitz S. 489

Ja, da die GmbH eine juristische Person ist und deshalb die Bedingung – dass eine Verpflichtung gegenüber einem anderen bestehen muss – erfüllt ist. (anders wäre es, wenn die GmbH im Besitz der Gesellschaft wäre). Außerdem wäre sonst nur der eine Gesellschafter belastet.

Fragenblatt 6

Anschaffungs- und Herstellungskosten / Teilwert

1. Gehören folgende Vorgänge zu den Anschaffungskosten eines Wirtschaftsgutes?

a) Kosten für das Fundament einer Maschine

§ 255 (1) S.1 Anschaffungsnebenkosten, da Aufwendungen für Fundamente Aufwendungen sind, um einen Vermögensgegenstand in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen. (→ Aktivierung)

b) Makler-, Gutachter-, und Vermessungsgebühren bei Grundstücken,

§ 255 (1) S.2 Anschaffungsnebenkosten. Nebenkosten gehören zu den Anschaffungskosten, soweit sie dem Wirtschaftsgut einzeln zugerechnet werden können (hier der Fall). Sie können nur dann aktiviert werden, wenn auch die Anschaffungs(haupt)kosten aktiviert werden können (vgl. R 32a S. 215) (→ Aktivierung) (vgl. Horschitz S. 224)

c) Kosten für einen Probelauf unter Aufsicht des TÜV

Nebenkosten der Inbetriebnahme (Versetzung in betriebsbereiten Zustand) → Aktivierung (EStR S. 215 H 32a)

d) Zinskosten für die Finanzierung einer Maschine

Finanzierungskosten gehören nicht zu den Anschaffungskosten, da sie mit der Finanzierung des Wirtschaftsguts zusammenhängen und nicht mit dessen Erwerb. → Aktivierungsverbot (vgl. Horschitz S. 225)

e) Planungskosten für die Beratung durch ein Ingenieurbüro bei Errichtung einer Walzstraße

Soweit die Kosten der Maschine einzeln zugerechnet werden können und direkt mit ihr in Verbindung stehen, sind Anschaffungsnebenkosten gegeben. Allgemeine Kosten der Investitionsvorbereitung dagegen stellen keine Anschaffungsnebenkosten dar.

Beratungskosten stellen hier Einzelkosten dar → Aktivierungspflicht.

f) Transportkosten

Fall 1 „eigener LKW“ → Aktivierungsverbot

Fall 2 „fremder LKW“ → § 255 (1) S.2 Anschaffungsnebenkosten (→ Aktivierung)

→ Aktivierung nur dann wenn der Transport von Dritten ausgeführt wird.

2. Wie werden Anschaffungskosten bei Erwerb eines Wirtschaftsgutes gegen eine Rente ermittelt?

aktiviert wird der Barwert der Rente:

Laufzeit = ergibt sich aus Vertrag (bei Leibrenten die durchschnittliche Lebensdauer)

Zinssatz = ergibt sich aus dem Bewertungsgesetz §§ 12ff

Beispiel: Rente = 1.000 , n = 10, i = 5,5% → Aktivierung: 7.526

Buchungssatz (versicherungsmathematische Methode):

Anlagen 7526 an Verbindlichkeiten

AfA 753 an Anlagen

Rentenverbindlichkeit an Kasse 1.000

Zinsaufwand

3. Wie werden Anschaffungskosten bei unentgeltlichem Erwerb durch Schenkung einer Anlage ermittelt?

Schenkungen aus dem Betriebsvermögen ins Betriebsvermögen und Schenkungen aus betrieblichem Anlaß. (vgl. Horschitz S. 299)

Behandlung beim Schenker:

Da die Anlage (lt. Annahme) 40 EURO an Herstellungskosten übersteigt (§ 4 (5) Nr.1 EStG) , stellt sie nicht abzugsfähige Betriebsausgaben dar und darf damit den steuerlichen Gewinn nicht mindern (es liegt keine Entnahme vor). → *Aufwand an AV*

Behandlung beim Beschenkten:

Aktivierung zum gemeinen Wert (§ 6 (4)), wobei der gemeine Wert einen Bruttowert darstellt, d.h. incl. USt). Durch die Aktivierung entstehen sonstige betriebliche Erträge (erfolgswirksam). → *AV an so. Erträge*

Schenkungen aus dem Betriebsvermögen ins Betriebsvermögen und Schenkungen aus privatem Anlaß. (vgl. Horschitz S. 301)

Behandlung beim Schenker → Entnahme zum Teilwert nach § 6 (1) Nr. 4

Behandlung beim Beschenkten → Einlage zum Teilwert (erfolgsunwirksam) nach § 6 (1) Nr.5 EStG

(dieser Vorgang ist erbschaftsteuerlich relevant, da Schenkung)

Schenkungen aus dem Privatvermögen ins Betriebsvermögen .

2 Möglichkeiten:

1. Behandlung wie bei Schenkung aus Betriebsvermögen ins Betriebsvermögen bei betrieblichem Anlaß → Einlage zum gemeinen Wert (erfolgswirksam)

2. Wenn das Wirtschaftsgut erst in das Privatvermögen des Beschenkten geht und dann in das Betriebsvermögen, dann Einlage zum Teilwert (erfolgsneutral) → diese Variante wird in der Praxis wohl vorgezogen, da erfolgsunwirksam. (vgl. Horschitz S. 302f)

4. **Wie hoch sind die Anschaffungskosten, wenn der Kaufpreis in unverzinslichen / verzinslichen Raten bezahlt wurde, anzusetzen?**

In beiden Fällen ist als Kaufpreis der Barwert der Summe aller zu zahlenden Raten anzusetzen, wobei grundsätzlich ein Zinssatz von 5,5% zugrunde zu legen ist, wenn vertraglich nichts anderes vereinbart wurde. (vgl. Horschitz S. 245)

Buchtechnisch bestehen zwei Möglichkeiten:

1) Aktivierung des Wirtschaftsgutes zum Barwert und Bildung eines ARAP, die Verbindlichkeiten werden als Summe der Tilgungsraten angesetzt.

Maschine *an* *Verb.*

ARAP

Verb. *an* *Kasse* (Verbuchung der Tilgung)

Zinsaufwand *an* *ARAP* (Verbuchung der Zinsen am 31.12)

2) Aktivierung und Passivierung zum Barwert

Maschine *an* *Verb.*

Ratenaufwand *an* *Kasse* (Verbuchung der Tilgung)

Verb. *an* *Ratenaufwand* (Verbuchung des BW der Tilgung)

(d.h. Zins und Tilgung werden erfolgswirksam erfasst und am Jahresende wird der Aufwand in Höhe der Tilgungsraten neutralisiert, so dass nur noch die Zinsen auf dem Ratenaufwandskonto verbleiben)

5. **Wie wird der Gütertausch in der Steuerbilanz behandelt?**

Das hingegebene Wirtschaftsgut wird nach § 6 (6) Satz 1 mit dem gemeinen Wert bilanziert. Ist der Wert höher (niedriger) als der Buchwert wird dementsprechend ein Gewinn (Verlust) realisiert.

6. **Wie können öffentliche Investitionszuschüsse verbucht werden?**

Nach R 34 (2) besteht ein Wahlrecht bezüglich erfolgsneutraler oder erfolgswirksamer Behandlung.

erfolgswirksam → Kasse an sonstige betriebliche Erträge

erfolgsneutral → Kasse an Anlagen → durch die Verminderung der Abschreibungsmasse tritt die Erfolgswirkung erst in späteren Jahren ein.

Erhalt des Zuschusses in einem späteren Jahr (nach der Herstellung) → der Zuschuss darf auch nachträglich von den Anschaffungs- und Herstellungskosten abgezogen werden, dabei mindert sich die Bemessungsgrundlage der AfA nachträglich um den erhaltenen Zuschuss (R

43 (4) S. 2 EStR S. 253). Eine Berichtigung der AfA für das Jahr der Anschaffung oder Herstellung des Wirtschaftsguts kommt nicht in Betracht.

Erhalt des Zuschusses in einem früheren Jahr (vor der Herstellung)

Bildung einer steuerfreien Rücklage:

Buchung bei Erhalt des Zuschusses → Kasse an Zuschussrücklage

(vgl. Horschitz S. 282ff)

Buchung im Jahr der Herstellung → Zuschussrücklage an Anlage

7. Wie sind Investitionszulagen nach dem Investitionszulagengesetz zu verbuchen?

Investitionszulagen mindern nicht die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der betreffenden Wirtschaftsgüter, da es sich nicht um Zuschüsse handelt und diese Erträge nicht den Ertragsteuern unterliegen (H 34 EStR S. 226 → Investitionszulagen sind keine Zuschüsse). Sie sind bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Gewinns außerhalb der Bilanz abzuziehen. (vgl. Horschitz S. 258)

8. Wie sind Mieterzuschüsse in Form von Mietvorauszahlungen steuerlich zu behandeln?

(vgl. EStR H 34 S. 226 iVm R 163 (3) S. 381)

Mieterzuschüsse sind im Veranlagungszeitraum als Mieteinnahmen anzusetzen, in dem sie zufließen. Buchung → Bank an Mieterträge.

Durch den Zufluss des Einmalbetrags kann es auf Grund der Progression der Einkommensteuer zu erheblichen Härten kommen. Deshalb dürfen Einmalbeträge anlässlich von Nutzungsrechtsbestellungen auf Antrag verteilt werden. (vgl. Biergans S. 888)

Buchung:

Bank an PRAP

PRAP an Mieterträge.

9. Wie sind Zuschüsse zu behandeln, die mit einer Gegenleistungsverpflichtung verbunden sind?

Im Betriebsbereich:

Sind Zuschüsse mit einer Gegenleistungsverpflichtung verbunden, sind sie – unabhängig davon, ob sie mit der Anschaffung oder Herstellung eines Wirtschaftsguts zusammenhängen oder nicht – bei bilanzieller Gewinnermittlung handels- und steuerrechtlich zu passivieren und entsprechend der eingegangenen Verpflichtung jährlich gleichmäßig erfolgswirksam aufzulösen (z.B. Bierlieferungsrecht). (vgl. Biergans S. 406)

Empfänger:

Kasse an PRAP

PRAP an so. Erträge

Geber:

AV an Kasse

Aufwand an AV

Im Privatbereich:

Nach BFH sind die Zuschüsse zwingend von den Anschaffungs- und Herstellungskosten abzuziehen. (Bsp. Zuschuss zum Einbau von Lärmschutzfenstern).

10. Wie sind folgende, das Betriebsvermögen betreffende Vorgänge steuerlich zu behandeln?

a) an die Gemeinde bezahlte Beiträge für den Anschluss an das Kanalnetz,

grundsätzlich Herstellungskosten, aber Erhaltungsaufwand nach H 33a S. 222 → keine Aktivierung

Alternative Begründung: Aufwendungen, die lediglich einen Beitrag zu den Kosten einer vom Steuerpflichtigen mitbenutzten Einrichtung bilden stellen keinen entgeltlichen Erwerb dar → keine Aktivierung (vgl. H 31a S. 203 EStR)

b) Planungskosten, die durch später nicht realisierte Bauvorhaben entstanden sind,

Fehlplanungsaufwendungen sind in der Regel sofort abzugsfähige Betriebsausgaben.

c) Planungskosten für ein Bauvorhaben, an dessen Stelle ein verändertes Bauvorhaben mit gleicher / anderer Zwecksetzung durchgeführt wird.

gleicher Zwecksetzung → Herstellungskosten des Gebäudes (vgl. EStR R 33a S. 220)

anderer Zwecksetzung → anteiliger Aufwand (Umkehrschluss)

11. Wie unterscheidet sich der steuerrechtliche Begriff der Herstellungskosten vom Handelsrecht?

Im Handelsrecht bilden die Einzelkosten die Untergrenze der Herstellungskosten, während im Steuerrecht „angemessene Teile der notwendigen Material- und Fertigungsgemeinkosten“ miteinzubeziehen sind. → vgl. R 33 (1,2) EStR S. 216

Art der Aufwendungen	Ansatz in Handelsbilanz	Ansatz in Steuerbilanz
Materialeinzelkosten + Fertigungseinzelkosten + Sondereinzelkosten der Fertigung	Pflicht (=Untergrenze)	Pflicht (=Untergrenze)
+ notwendige Materialgemeinkosten + notwendige Fertigungsgemeinkosten + Wertverzehr des Anlagevermögens, das dem Material und Fertigungsbereich dient.	Wahlrecht	
+ Kosten der allgemeinen Verwaltung + Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs + Aufwendungen für freiwillige soziale Leistungen + Aufwendungen für betriebliche Altersversorgung	Wahlrecht	Wahlrecht
+ bestimmte Fremdkapitalzinsen	Wahlrecht	Wahlrecht
= Obergrenze der Herstellungskosten		
Vertriebskosten	Verbot	Verbot

Abbildung 4: Herstellungskosten im Vergleich

vgl. Horschitz S. 319

12. Wie wirkt es sich auf die Herstellungskosten aus, wenn zur Herstellung eines Gutes abnutzbare Anlagen benutzt wurden

a) auf die Sonderabschreibungen durchgeführt wurden,

Sonderabschreibungen dürfen bei der Ermittlung der Herstellungskosten nicht berücksichtigt werden, zu berücksichtigen ist die lineare AfA → Satz 4 (d.h. Herstellungskosten fallen nicht höher aus durch Sonderabschreibung → Sonderabschreibung wäre sonst sinnlos, wenn sie erfolgswirksam abgeschrieben wird und dann wieder aktiviert werden würde).

b) die degressive abgeschrieben wurden,

Es besteht ein Wahlrecht zwischen linearer und degressiver AfA (vgl. EstR R 33 (3) S.2, S. 216)

c) auf die eine Teilwertabschreibung durchgeführt wurde?

Teilwertabschreibungen auf das Anlagevermögen sind bei der Berechnung der Herstellungskosten der Erzeugnisse nicht zu berücksichtigen → Satz 5

13. Welche Steuern können im Rahmen der Herstellungskosten aktiviert werden?

Einkommensteuer ist nicht abziehbar und tangiert die Herstellungskosten gar nicht. Dasselbe gilt für die Umsatzsteuer, da diese zu den Vertriebskosten gehört berührt sie die Herstellungskosten nicht (Aktivierungsverbot).

Nur bei der Gewerbesteuer besteht ein Wahlrecht. → vgl. R 33 S. 217 EstR

14. Wie unterscheiden sich allgemein Herstellungsaufwand und Erhaltungsaufwand? Welche besonderen Regelungen gelten für Gebäude?

Erhaltungsaufwand liegt dann vor, wenn für einen vorhandenen Gegenstand Aufwendungen anfallen, die zu keiner Substanzvermehrung und zu keiner wesentlichen Veränderung oder erheblichen Verbesserung dieses Gegenstands führen, Erhaltungsaufwendungen sind sofort abzugsfähige Betriebsausgaben. (vgl. Horschitz S. 324). Herstellungsaufwand entsteht bei der Schaffung neuer Güter und ist erst im Laufe der Nutzungsdauer abzugsfähig.

Unter Herstellungsaufwand sind Aufwendungen zu verstehen, die:

- (1) entweder die Substanz des instandgesetzten Gegenstands vermehren und damit zu einer wesentlichen Wertsteigerung führen
- (2) oder die Wesensart eines Wirtschaftsguts ändern und damit seine Verwendungsmöglichkeit verbessern.

Unabhängig von den beiden Kriterien liegt Herstellungsaufwand immer auch dann vor, wenn nach der Fertigstellung eines Gebäudes Bestandteile hinzugefügt werden, die bisher nicht vorhanden waren. (vgl. Biergans S. 408)

Erhaltungsaufwendungen dienen dagegen dem Zweck, das Wirtschaftsgut in gebrauchsfähigem Zustand zu erhalten und die ursprünglich geschätzte Nutzungsdauer zu erreichen. Zur Erhaltung zählen also alle Instandhaltungsmaßnahmen, die:

- (1) die Wesensart eines Wirtschaftsguts nicht verändern
- (2) dazu dienen, das Wirtschaftsgut in ordnungsmäßigem Zustand zu erhalten und
- (3) regelmäßig in ungefähr gleicher Höhe anfallen.

Erhaltungsaufwand liegt auch vor, wenn im Rahmen der laufenden Instandsetzung ein Wirtschaftsgut durch die üblich Modernisierung dem technischen Fortschritt angepasst wird. (vgl. Biergans S. 409)

Gebäude:

Erhaltungsaufwendungen können auf zwei bis 5 Jahre gleichmäßig verteilt werden → Grund: Steuerbarwertminimierung (Zahlungsströme sind bekannt)

sind die Aufwendungen pro Baumaßnahme < 2.100 EURO (ohne USt), dann Behandlung als Erhaltungsaufwand.

anschaffungsnaher Herstellungsaufwand liegt vor, wenn die Aufwendungen im Zeitraum bis 3 Jahre nach der Herstellung weniger als 15% der Herstellungskosten ausmachen.

Als Faustregel lässt sich festhalten: sind die Aufwendungen hoch, dann liegen Herstellungskosten vor, sind sie niedrig, dann liegt Erhaltungsaufwand vor.

(vgl. R 157 EStR)

→ vgl. auch Formblatt (Wagner)

15. Wie werden nachträgliche Herstellungskosten,

- a) für den Anbau an ein Gebäude behandelt, der wertmäßig das alte Gebäude übersteigt, dessen Restbuchwert noch positiv war,**

Herstellungsaufwand

- b) für den Umbau einer alten Mühle in eine Gaststätte behandelt,**

Herstellungsaufwand

Herstellungsaufwand liegt regelmäßig auch im Fall der Generalüberholung vor. Das gilt auch dann, wenn diese nicht in zeitlichem Zusammenhang mit dem Erwerb oder bereits vor dem Kauf erfolgt. Eine Generalüberholung ist dadurch gekennzeichnet, dass die Aufwendungen einzeln und für sich gesehen Erhaltungsaufwand bilden würden, aber so umfangreich sind, dass bei wirtschaftlicher Betrachtung durch sie ein – wenn auch gleichartiges – neues Wirtschaftsgut entsteht. (vgl. Biergans S. 413)

- c) für den Ersatz einer Ofenheizung durch eine moderne Zentralheizung behandelt?**

Erhaltungsaufwand

Die Kosten für die Erneuerung von Gebäudebestandteilen – wie z.B. Heizungsanlagen, Fahrstühle u.a. – sind grundsätzlich sofort als Erhaltungsaufwand abzugsfähig. Dies ist damit zu begründen, dass ein Gebäude als einheitliches Wirtschaftsgut mit dem Gesamtbetrag aller Herstellungskosten zu bewerten und einheitlich abzuschreiben ist, obwohl von vornherein feststeht, dass einzelne Gebäudebestandteile eine kürzere Lebensdauer haben. Die Aufwendungen für den Ersatz dieser Gebäudebestandteile dienen im wesentlichen nur dazu, dass Gebäude in dem Zustand zu erhalten, der sich aus der Unterstellung der gleichen Lebensdauer aller Teile des Gebäudes als Grundlage für die einheitliche AfA ergibt. (vgl. Biergans S. 410)

16. Welche Gestaltungsüberlegungen ergeben sich beim Verkauf renovierungsbedürftiger Gebäude hinsichtlich von Kaufpreis und Durchführung der Renovierung durch Käufer und Verkäufer?

Käufer sollte langsam renovieren. Er zahlt dadurch einen niedrigeren Kaufpreis. (R 157)

17. Wie werden Gebäude auf fremdem Grund und Boden sowie Mitereinbauten bilanziert?

Gebäude auf fremdem Grund und Boden können bürgerlich-rechtlich Eigentum des Mieters oder Pächters sein, sofern sie nicht wesentlicher Bestandteil des Grund- und Bodens werden, sie sind dann sog. Scheinbestandteile.

Scheinbestandteile → sind nur vorübergehend mit dem Grund und Boden verbunden oder aufgrund eines dinglichen Rechts (Nießbrauch, Erbbaurecht usw.) mit dem Grund und Boden verbunden → der jeweilige Hersteller bilanziert.

Wenn die Gebäude keine Scheinbestandteile sind, dann sind sie rechtliches Eigentum des Grundstücksbesitzers, können aber, wenn sie wirtschaftliches Eigentum des Mieters sind trotzdem bei diesem bilanziert werden (wenn die Kosten sich nicht als Mietvorauszahlungen ausgewirkt haben).

(vgl. Horschitz S. 430ff)

Mietereinbauten → vgl. H 13(3) S. 150 EStR und H 31a S. 203 EStR

Scheinbestandteile (bewegliches Wirtschaftsgut) → bleiben im bürgerlich-rechtlichen Eigentum des Mieters wenn sie mit dem Gebäude des Vermieters nicht als wesentlicher Bestandteil verbunden sind. Der Scheinbestandteil wird vom Mieter abgeschrieben. (Wenn der Mietereinbau später mit der Miete verrechnet wird, handelt es sich um eine Mietvorauszahlung, für die eine PRAP beim Vermieter gebildet werden muss).

Betriebsvorrichtung (bewegliches Wirtschaftsgut) → der Mieter ist wirtschaftlicher Eigentümer und schreibt ab.

(vgl. Horschitz S. 436ff und H 42 S. 250 bzw. H 44 S. 263 EStR)

18. Erläutern Sie, weshalb eine dem Gesetzestext folgende Interpretation des Teilwertes auf Schwierigkeiten stößt?

Da der Begriff des Teilwerts einer Fiktion folgt ist es schwer diesen zu bestimmen. Es wird ein fiktiver Käufer, die fiktive Fortführung des Betriebs und eine fiktive Aufteilung des Kaufpreises auf das einzelne Wirtschaftsgut vorausgesetzt. Das Problem liegt hier vor allem in der Kaufpreisbestimmung, denn der Käufer bzw. Verkäufer legt dem Kaufpreis den Ertragswert zugrunde und nicht den Substanzwert. Würde der Kaufpreis, der durch Ertragswertbestimmung ermittelt wurde auf die einzelnen Wirtschaftsgüter umgelegt werden, würde das eine „Überbewertung der Substanz“ zur Folge haben.

→ nur beim Firmenwert so möglich wie es das Gesetz vorsieht.

19. Welche Teilwertvermutungen gelten im einzelnen? Mit welchen Begründungen können diese Vermutungen widerlegt werden?

Teilwert im Zeitpunkt der Anschaffung:

Teilwert entspricht den tatsächlichen Anschaffungskosten

Teilwert zu späteren Zeitpunkten:

nicht abnutzbares Anlagevermögen → Teilwert entspricht den Anschaffungskosten, jedoch korrigiert um inzwischen eingetretene Preisveränderungen

abnutzbares Anlagevermögen → Teilwert entspricht den Anschaffungskosten abzüglich der planmäßigen AfA

Umlaufvermögen → Teilwert entspricht den Wiederbeschaffungskosten im Zeitpunkt der Bewertung.

Widerlegung der Teilwertvermutung:

Teilwertabschreibung wegen Fehlmaßnahme

Teilwertabschreibung wegen Sinkens der Wiederbeschaffungskosten

Teilwertabschreibung wegen Sinkens der erzielbaren Verkaufspreise bei Waren

(vgl. Horschitz S. 346 und H 35a S. 232)

20. Erläutern Sie an einigen Beispielen, wann die Interpretation des Teilwerts auf den Wortlaut des Gesetzes zurückgreift.

21. Wie erfolgt die „retrograde“ Teilwertermittlung?

Die retrograde Teilwertermittlung ergibt sich aus R 36 (2) S. 233 EStR. Sie wird vor allem im Einzelhandel und im Buchhandel angewandt. (z.B. werden Bücher die schon ein Jahr in den Regalen stehen mit einem bestimmten Prozentsatz abgewertet, Bücher die schon zwei Jahre im Regal stehen mit einem höheren Prozentsatz usw.)

$$\text{niedrigerer Teilwert} = \frac{\text{voraussichtlicher Verkaufserlös}}{1 + \text{Rohgewinnaufschlagsatz}}$$

$$\text{Rohgewinnaufschlagsatz} = \frac{\text{betrieblicher Aufwand} + \text{Reingewinn}}{\text{Wareneinsatz}} \cdot 100$$

Der Teilwert ist also der voraussichtliche Verkaufserlös abzüglich einer Gewinnmarge.

Die Teilwertabschreibung ergibt sich dann aus der Differenz zwischen Teilwert und Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten. (vgl. Horschitz S. 353)

22. Wie ist die Dauerhaftigkeit der Wertminderung in folgenden Fällen zu beurteilen

a) die Wiederbeschaffungskosten für einen abnutzbaren Gegenstand des AV sinken im gesamten letzten Drittel der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer unter den Restbuchwert lt. AfA-Tabelle.

Befindet man sich im Zeitpunkt des Anfangs des letzten Drittels der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer, so liegen die Wiederbeschaffungskosten während der gesamten Restnutzungsdauer unter dem Restbuchwert lt. AfA-Tabelle. Nach § 6/12 des Erlasses liegt damit dauerhafte Wertminderung vor, es darf abgeschrieben werden.

b) Der Kurswert einer Beteiligung sinkt unter die Anschaffungskosten.

Anlagevermögen:

Ansatz eines niedrigeren Teilwerts nicht erlaubt, der Gesetzgeber geht davon aus, dass Kurschwankungen, die dazu führen, dass der Beteiligungswert unter die Anschaffungskosten sinkt, nur von vorübergehender Dauer ist.

Umlaufvermögen:

Gehört die Beteiligung zum Umlaufvermögen, wird davon ausgegangen, dass sie dem Betrieb „nicht auf Dauer“ dient. Hält die Minderung bis zum Zeitpunkt der Aufstellung der Bilanz an, so ist die Wertminderung voraussichtlich von Dauer.

c) Der Kurs festverzinslicher Wertpapiere mit einem Einlösebetrag von 100 sinkt von den Anschaffungskosten in Höhe von 102 am Bilanzstichtag auf 98.

Anlagevermögen:

Abschreibung nur auf 100 zulässig, da die Papiere bei Fälligkeit zum Nennwert eingelöst werden.

Umlaufvermögen:

Gehören die Wertpapiere zum Umlaufvermögen wird davon ausgegangen, dass sie vor Fälligkeit weiterveräußert werden. In diesem Fall liegt eine dauerhafte Wertminderung vor. Eine Abschreibung auf 98 ist zulässig.

d) Der Kurs der Wertpapiere von c) beträgt am Tag der Bilanzaufstellung 99.

Umlaufvermögen:

Die zusätzlichen Erkenntnisse bis zur Bilanzaufstellung sind zu berücksichtigen, die Wertpapiere können demnach mit einem Kurswert von 99 angesetzt werden.

Anlagevermögen:

Eine Abschreibung auf 99 ist nicht zulässig, allerdings der Ansatz von 100.

e) Der Kurs von zu 100 angeschafften Wertpapieren schwankt zwischen 70 und 100 und beträgt am Bilanzstichtag 80.

Anlagevermögen:

Eine Teilwertabschreibung ist nicht zulässig. Der durch die Kursschwankung verursachte niedrigere Börsenpreis am Bilanzstichtag stellt eine nur vorübergehende Wertminderung dar.

Umlaufvermögen:

Die Teilwertabschreibung auf 80 am Bilanzstichtag ist zulässig.

Fragenblatt 7**Abschreibungen**

1. Welche steuerlichen Abschreibungsarten können unterschieden werden? Welche ist das Pendant zum handelsrechtlichen Niederstwertprinzip?

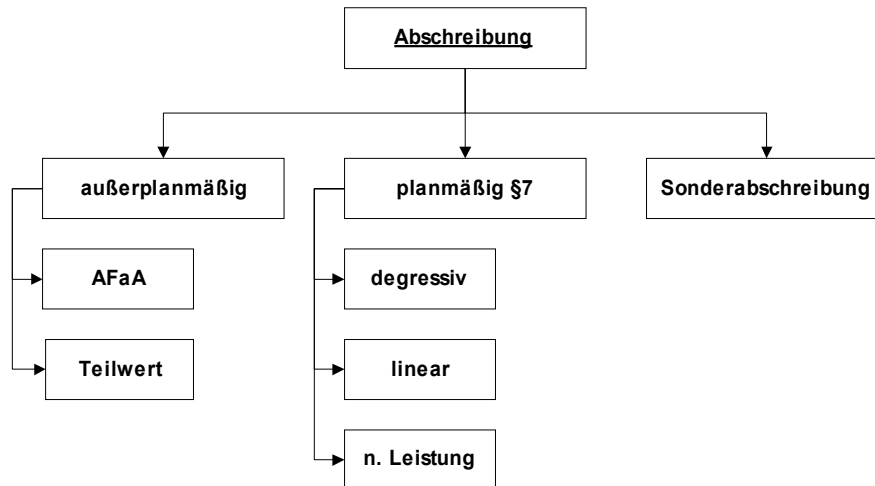


Abbildung 5: steuerliche Abschreibungsarten

Die Teilwertabschreibung entspricht dem handelsrechtlichen Niederstwertprinzip.

2. Wie unterscheiden sich AfA, Teilwertabschreibung und Sonderabschreibung?

AfA → erfolgt planmäßig über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer, beruht eher auf technischen Gründen.

Sonderabschreibung → erfolgt außerplanmäßig und zusätzlich zur AfA, Abschreibung beruht eher auf technischen Gründen kann aber auch politischen Zielsetzungen folgen (Förderung von kleinen und mittlerer Betriebe)

Teilwertabschreibung → beruht eher auf kaufmännischen Gründen (z.B. Fehlmaßnahme, gesunkene Wiederbeschaffungskosten, gesunkene erzielbare Warenverkaufspreise).

3. Ist ein Übergang

- a) von degressiver zu linearer AfA,

ist möglich nach § 7 (3) S.1 EStG

- b) von linearer zu degressiver AfA

ist nicht möglich nach § 7 (3) S.3 EStG (vgl. auch Horschitz S. 374)

möglich?

4. Worin besteht der Unterschied zwischen der handelsrechtlichen und der steuerrechtlichen Regelung der Zuschreibung?

vgl. Blatt Übung und Horschitz S. 194

		HGB		ESTG
		Personengesellschaften	Kapitalgesellschaften	
Anlagevermögen	dauernd	Wahlrecht	Pflicht	Pflicht
	vorübergehend	Wahlrecht	Pflicht	-
Umlaufvermögen	dauernd	Wahlrecht	Pflicht	Pflicht
	vorübergehend	Wahlrecht	Pflicht	-
		§ 253 (2)+(3)+(5) HGB	§§ 279, 280 HGB	§ 6 (1) Nr.1,2 ESTG

Abbildung 6: handelsrechtliche- und steuerrechtliche Regelungen der Zuschreibung

Der Unterschied besteht darin, dass im Steuerrecht Personengesellschaften kein Wahlrecht bei der Zuschreibung haben.

5. Können Sonderabschreibungen neben der AfA durchgeführt werden?

ja, nach § 7a (4) und § 7g (1).

6. An welche Bedingung ist die Inanspruchnahme der degressiven AfA nach § 7 (5) EStG geknüpft?

- Das Gebäude muss im Inland liegen
- Das Gebäude oder der Gebäudeteil muss vom Steuerpflichtigen hergestellt worden sein (Steuerpflichtige ist Bauherr)
- Das Gebäude oder der Gebäudeteil wird im Jahr der Fertigstellung vom Steuerpflichtigen angeschafft.
- Bei Anschaffung wenn keine erhöhte AfA und keine Sonderabschreibung durch den Veräußerer in Anspruch genommen wurde (§ 7 (5) S.2. (vgl. Horschitz S. 380))

7. Wann ist bei linearem Steuersatz in folgendem Fall ein Übergang von der degressiven zur linearen Methode optimal, unter der Annahme, dass der Barwert des Aufwands maximiert werden soll?

Anschaffungskosten = 100.000

steuerliche ND = 10

tatsächliche ND = 15

Linear

Zeit	t ₀	t ₁	t ₂	t ₃	t ₄	t ₅	t ₆	t ₇	t ₈	t ₉	t ₁₀
Abschreibung	0	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000
Restbuchwert	100.000	90.000	80.000	70.000	60.000	50.000	40.000	30.000	20.000	10.000	0
Barwert	55.860										

Degressiv

Zeit	t ₀	t ₁	t ₂	t ₃	t ₄	t ₅	t ₆	t ₇	t ₈	t ₉	t ₁₀
Abschreibung	0	20.000	16.000	12.800	10.240	8.192	6.554	5.243	4.194	3.355	2.684
Restbuchwert	100.000	80.000	64.000	51.200	40.960	32.768	26.214	20.972	16.777	13.422	10.737
Barwert	58.097										

mit Übergang

Zeit	t ₀	t ₁	t ₂	t ₃	t ₄	t ₅	t ₆	t ₇	t ₈	t ₉	t ₁₀
Abschreibung	0	20.000	16.000	12.800	10.240	8.192	6.554	6.554	6.554	6.554	6.554
Restbuchwert	100.000	80.000	64.000	51.200	40.960	32.768	26.214	19.661	13.107	6.554	0
Barwert	62.298										

Abbildung 7: optimaler Übergang bei Abschreibungsverfahren

8. Welche Kriterien sind für das Vorliegen geringwertiger Wirtschaftsgüter entwickelt worden?

- selbständige Nutzbarkeit (Bsp: Computer, Tastatur, Bildschirm bilden eine Einheit)
- abnutzbares bewegliches Wirtschaftsgut des Anlagevermögens
- unter 410 EURO § 6 (2) S.1 EStG

9. Liegt in den folgenden Fällen nach Auffassung der Rechtsprechung eine Mehrzahl geringwertiger Wirtschaftsgüter oder eine Sachgesamtheit vor, wenn der Kaufpreis des einzelnen Gutes unter 400 EURO liegt?

a) Bettwäsche eines Hotels

ja, H 40 EStR S. 242

b) Bestuhlung eines Kinos

nein, H 40 EStR S. 242

c) Lichtbänder zur Ausleuchtung eines Kaufhauses

nein, H 40 EStR S. 242

d) technisch aufeinander abgestimmte Gerüst- oder Schalungsteile

nein, H 40 EStR S. 242

e) Musterkollektionen im Tapetenhandel

ja, H 40 EStR S. 241

f) Büroeinrichtungen mit einheitlichem Design

ja, H 40 EStR S. 241

10. Wie ist die Abschreibung des Firmenwertes steuerlich geregelt?

Ansatz einer ND von 15 Jahren nach § 7 (1) S. 3 EStG. Die AfA dürfen auch dann nicht nach einer kürzeren ND bemessen werden, wenn im Einzelfall Erkenntnisse dafür vorliegen, dass die tatsächlichen ND kürzer als 15 Jahre sein wird, beispielsweise bei sog. personenbezogenen Betrieben, bei denen der Unternehmenswert so eng mit der Person des Betriebsinhabers verbunden ist, dass nach dessen Ausscheiden mit einer kürzeren ND zu rechnen ist. (vgl. Skript). Die Möglichkeit der Teilwertabschreibung bleibt allerdings bestehen (vgl. Horschitz S. 446)

11. Wie werden von der Rechtsprechung folgende Probleme bei der Teilwertabschreibung des Firmenwertes behandelt?

a) Gesamtpreis liegt unter der Summe der Teilwerte der einzelbewertungsfähigen Vermögensgegenstände,

Ist der Kaufpreis niedriger als die ermittelte Summe der Teilwerte der einzelnen Wirtschaftsgüter abzüglich der übernommenen Schulden, so ist es nicht möglich, einen negativen Firmenwert anzusetzen. Vielmehr sind die Aktivposten zu reduzieren. (vgl. Horschitz S. 446)

b) Kaufpreis für freiberufliche Praxen,

allgemein → ND 3-5 Jahre, bzw. 6-10 Jahre, wenn der veräußernde Freiberufler nach wie vor mitarbeitet.

Wird der Gewinn nach den §§ 4 (1), 5 EStG ermittelt, kann der Restbuchwert auf den niedrigeren Teilwert abgeschrieben werden und dieser auf die restlichen ND verteilt werden (Bei Überschussermittlung keine Teilwertabschreibung möglich). (vgl. Erlass)

c) firmenwertähnliche Wirtschaftsgüter,

Verkehrsgenehmigungen → aktivierungspflichtig, allerdings nichtabnutzbares immaterielles Wirtschaftsgut, da immer mit Verlängerung oder Erneuerung mit der Genehmigung gerechnet werden kann → AfA ist nicht zulässig.

Verlagswerte → immaterielles Wirtschaftsgut, das gesondert vom Firmenwert zu bilanzieren ist. Abschreibung findet analog zum Firmenwert statt. (vgl. Erlass)

d) Abfindung für lästige Gesellschafter.

Steuerrechtlich entsteht bei der Abfindung lästiger Gesellschafter kein Firmenwert, da die Differenz zwischen Substanzwert und Kaufpreis voll aufwandswirksam ist. Für die eigentlich intuitive Handhabung vgl. Frage 14.

12. Wie lässt sich ökonomisch die von der Rechtsprechung getroffene Unterscheidung zwischen Firmenwert und Praxiswert begründen?

Die Rechtsprechung geht davon aus, dass eine freiberufliche Praxis und ein stark personenbezogenes gewerbliches Unternehmen keinen Geschäftswert im üblichen Sinne hat. Die Erhal-

tung des Kundenstammes beruhe auf der persönlichen Leistung des Freiberuflers und der Praxiswert sei deshalb besonders stark durch das persönliche Vertrauensverhältnis zum Kunden bestimmt. (vgl. Biergans S. 209f)

Diese Begründung scheint auch aus ökonomischer Sicht rechtfertigbar, denn der Erwerber einer Praxis wird nicht bereit sein, eine zeitliche unbegrenzte Ertragsdauer abzugelten, sei es, weil er glaubt, die Kunden des Vorgängers ohne eigene Arbeitsleistung zu verlieren oder sei es, weil er durch Neuerrichtung einer Praxis glaubt, die gleichen Erfolge wie mit einer bestehenden Praxis in absehbarer Zeit erzielen zu können. (vgl. Wagner: „Der Firmenwert in der Steuerbilanz – Ein ertragswertorientiertes Abschreibungsverfahren“, S. 485)

13. Welche Handhabung gilt hinsichtlich der Behandlung des sog. Sozietätspraxiswertes?

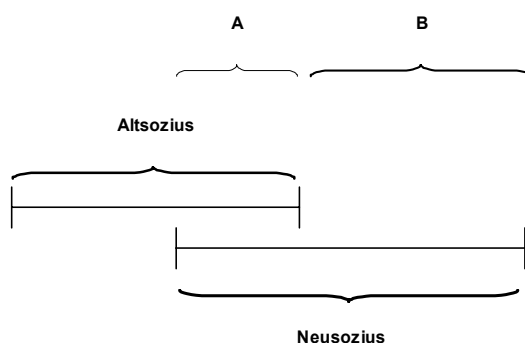


Abbildung 8: Schematische Darstellung des Sozietätspraxiswertes

Früher wurde der Sozietätspraxiswert (A) (B wird wie Praxiswert behandelt) wie der Firmenwert behandelt, der Firmenwert war damals aber nicht abschreibbar, und damit war auch der Sozietätspraxiswert nicht abschreibbar. D.h. der Praxiswert war solange nicht abschreibbar, wie der Altsozium noch im Unternehmen war. In den 80er Jahren wurde der Firmenwert auf 15 Jahre abschreibbar, das Problem war, dass der Sozietätspraxiswert nicht abschreibbar gewesen wäre. Darum wurde auch die Regelung für den Sozietätspraxiswert geändert. Heute gilt:

Betriebsgewöhnliche ND von 6-10 Jahre und damit doppelt so lang wie die ND einer erworbenen Einzelpraxis (Steuerbarwertminimierung). Scheidet der Altsozium nach einigen Jahren aus der Sozietät aus, kann der Restwert des Praxiswerts auf drei bis fünf Jahre verteilt werden. (vgl. Skript)

14. Welche Differenzierung hinsichtlich der Lästigkeit lästiger Gesellschafter ist bei einer Abfindung beim Ausscheiden erforderlich?

private Lästigkeit (Ehe des anderen Gesellschafter wird gestört)

betriebliche Lästigkeit (Ehe des Kunden wird gestört)

Beispiel:

Abfindung 4 Mio

Buchwert des Anteils 1 Mio, Stille Reserven 1 Mio.

Buchung:

<i>Privat B</i>	<i>2 Mio</i>	<i>an</i>	<i>Kasse 4 Mio</i>
<i>FW/Privat A</i>	<i>1 Mio</i>		
<i>AV/UV</i>	<i>1 Mio</i>		

Eigentlich gibt es für die Lästigkeit, und die damit verbundene erfolgswirksame Verbuchung der „zu hohen Abfindung“, keinen Fall. Im Fall der privaten Lästigkeit wird das Privatkonto des verbliebenen Gesellschafters belastet. Im Fall der betrieblichen Lästigkeit wird ein Firmenwert aktiviert.

Problem bei Ertragswertabfindung ist, dass sie regelmäßig über den Buchwertanteil des ausscheidenden Gesellschafters hinausgeht, d.h. für den verbleibenden Gesellschafter, dass er einen Firmenwert aktivieren muss, der aber innerhalb von 15 Jahren abgeschrieben werden muss. Viel besser wäre es für ihn, wenn er die Differenz sofort aufwandswirksam verrechnen kann, d.h. den ausscheidenden Gesellschafter als „lästig“ deklariert. (vgl. Horschitz S. 701f)

15. Welchen Einfluss hat die Praxiswertabschreibung auf die Veräußerungspreise gut gehender Praxen?

Die Abschreibungsvorteile (15 zu 3 Jahren) führen zu höheren Kauf- bzw. Verkaufspreisen. Vor allem der Veräußerer gewinnt durch diese Regelung, da er die Abschreibungsvorteile des Käufers in seinen Kalkül mit einbezieht.

Die Veräußerungspreise werden hoch ausfallen, da die Abschreibung des Praxiswertes auf nur wenige Jahre verteilt werden muss und dadurch der Aufwandsbarwert maximiert werden kann. Hierin kann eine „Verbesserung der Altersversorgung von Freiberuflern“ gesehen werden.

16. Welche Regelungen gelten bei der Veräußerung ganzer Unternehmen hinsichtlich der Reihenfolge bei der Buchwertaufstockung der erworbenen Wirtschaftsgüter nach Auffassung der Rechtsprechung?

Die Aufstockung der Buchwerte um die anteiligen stillen Reserven muss prozentual gleichmäßig, d.h. im Verhältnis der in den einzelnen Wirtschaftsgütern enthaltenen stillen Reserven zum anteiligen Gesamtbetrag der stillen Reserven erfolgen. Übernommene originäre immaterielle Wirtschaftsgüter sind zeitanteilig zu aktivieren. Bei der Aufstockung ist grundsätzlich sowohl das Anlage- als auch das Umlaufvermögen zu berücksichtigen, doch wird es von der Finanzverwaltung nicht beanstandet, wenn die Aufstockung nur auf das Anlagevermögen einschließlich der immateriellen Wirtschaftsgüter beschränkt wird. Dagegen ist eine willkürliche, ausschließlich den Interessen des Steuerpflichtigen dienende Buchwertaufstockung – z.B. unter Ausschluss von Grundstücken – unzulässig. (vgl. Biergans S. 790)

Fragenblatt 7a**Firmen- und Praxiswert****1. Erläutern Sie die „Einheitstheorie“ von derivativem und originärem Firmenwert.**

Die „Einheitstheorie“ besagt, dass der Firmenwert insgesamt aus originärem und derivativem Firmenwert besteht. Laut Rechtsprechung sei eine Teilwertabschreibung daher nicht möglich, wenn eine Verminderung des derivativen Bestandteils durch Wertzuwachs des originären Bestandteils ausgeglichen werde. (vgl. Aufsatz Wagner S. 478)

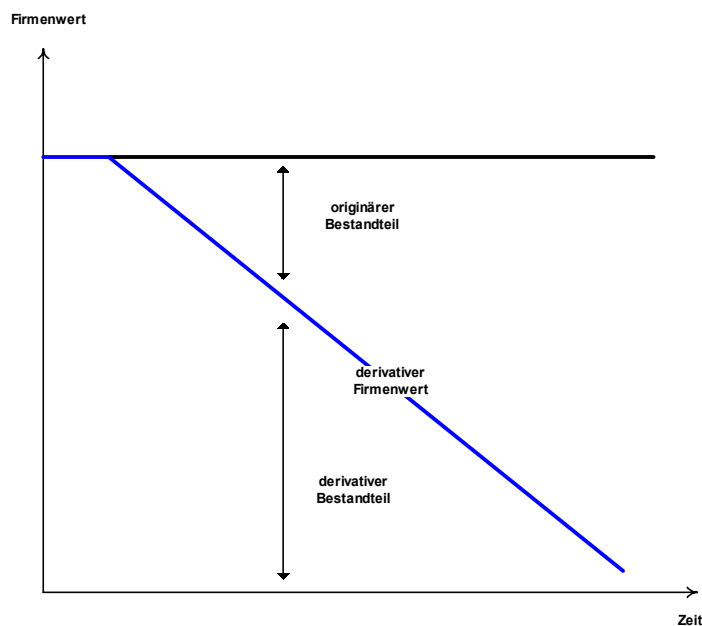


Abbildung 9: Schematische Darstellung der Einheitstheorie

2. Weshalb führt die Einheitstheorie zu der Forderung der Rechtsprechung, dass Fehlmaßnahmen nur kurzfristig nach Unternehmenserwerb geltend gemacht werden können?

Die Rechtsprechung vermutet, dass der Ausgleich des gesunkenen derivativen Bestandteils nicht durch originären ausgeglichen werden kann, da in so kurzer Zeit keiner entstehen könne.

3. Welche der folgenden Entwicklungen führen im Fall des Unternehmenserwerbs zu einer Fehlentscheidung, welche werden als „Fehlmaßnahme“ von der Rechtsprechung anerkannt?**a) Überschüsse sind geringer als im Kaufzeitpunkt erwartet,**

Gesunkene Überschüsse verringern den Ertragswert, der Kauf kann deshalb als Fehlentscheidung interpretiert werden. Der BFH erkennt eine Fehlmaßnahme allerdings nur dann an, wenn die Überschüsse schon in der ersten Periode sinken (Begründung: siehe Grafik oben).

Bleiben die Überschüsse in den ersten Perioden den Erwartungen treu und sinken die Überschüsse erst nach einigen Perioden erkennt der BFH dies nicht als Fehlmaßnahme an, da sich lt. Annahme der Finanzverwaltung in dieser Zeit schon ein originärer Firmenwert gebildet hat. (das Problem besteht darin, dass für das Finanzamt schwer nachvollziehbar ist, was der Kaufpreisberechnung zugrunde gelegt wurde).

b) Überschussdauer ist kürzer als im Kaufzeitpunkt erwartet,

Fehlentscheidung da Ertragswert sinkt, aber keine Fehlmaßnahme

c) Kapitalmarktzins steigt / sinkt nach dem Erwerb der Unternehmung

Mit steigendem Kapitalmarktzins sinkt der Ertragswert (→ Fehlentscheidung), allerdings kennt der BFH dies nicht als Fehlmaßnahme an.

Bei sinkendem Kapitalmarktzins steigt der Ertragswert, es liegt keine Fehlentscheidung und keine Fehlmaßnahme vor.

d) bei Kauf unter dem Ertragswert

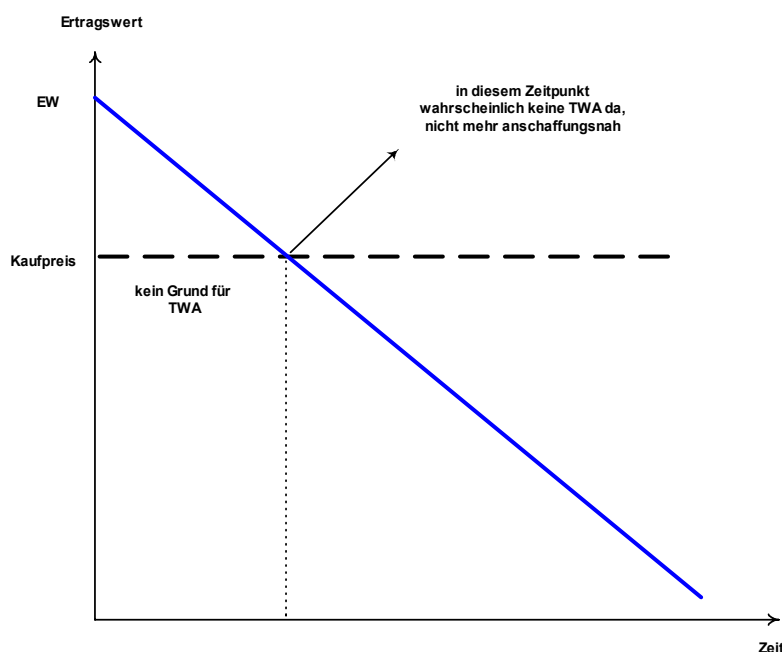


Abbildung 10: Kauf unter dem Ertragswert

4. Wie ist die AfA des Sozietätspraxiswertes maximal zu bemessen, wenn ein Neuzozius gegen Zahlung von 300.000 Euro vom bisherigen Praxisinhaber als Miteigentümer aufgenommen wird, der nach Ablauf von

a) 3 Jahren

Der Sozietätspraxiswert ist zwischen 6 und 10 Jahre linear abzuschreiben. Wenn nach drei Jahren der Alteigentümer ausscheidet beträgt der Sozietätspraxiswert noch 150.000 EURO. Die 150.000 EURO bilden dann zusammen mit den 400.000 EURO den Praxiswert, der zwischen 3 und 5 Jahre abgeschrieben werden kann.

b) 6 Jahren

Wenn der Altsozius ausscheidet beträgt der Sozietätspraxiswert Null. Der Neuzuzuzius schreibt die 400.000 EURO Praxiswert linear ab.

gegen eine Abfindung von 400.000 EURO ausscheidet? Wie ist die an den ausscheidenden Altsozius gezahlte Abfindung aus der Sicht des Neuzuzuzius jeweils zu behandeln?

5. Gibt es eine Regelung für Teilwertabschreibungen des Praxiswertes?

Eine Teilwertabschreibung ist nur bei Vermögensvergleich möglich. (Bei Überschussermittler sowieso keine Teilwertabschreibung zulässig).

6. Wie wirkt es sich auf die Geltendmachung von Ertragswertverringierungen als Begründungsmöglichkeit für Fehlmaßnahmen aus, wenn der Erwerb einer Unternehmung unter dem als Grenzpreis berechneten Ertragswert erfolgt ist?

Keine Fehlmaßnahme. Der Ertragswert kann nur insoweit abgeschrieben werden, als dafür ein Kaufpreis entrichtet wurde. Erst wenn der Ertragswert (aufgrund der Ertragswertabschreibungen, die anfallen, wenn die Überschüsse der Periode vereinnahmt werden) unter den Kaufpreis fällt könnte eine Teilwertabschreibung vorgenommen werden.

Fragenblatt 8

Bebaute Grundstücke und Leasing-Verträge

1. Nach welcher Methode ist grundsätzlich der Gesamtkaufpreis für ein bebautes Grundstück auf Grund und Boden einerseits und Gebäude andererseits aufzuteilen?

Handelsrechtlich ist von dem Verhältnis der Zeitwerte auszugehen.

Steuerrechtlich ist bei Anschaffung eines bebauten Grundstücks der Kaufpreis nach dem Verhältnis der Verkehrswerte oder Teilwerte auf den Grund und Boden und auf das Gebäude aufzuteilen. (vgl. H 43 S. 240 EStR, Horschitz S. 235 und Biergans S. 390)

2. Wie sind die Kosten für

a) die Anschaffung eines Gebäudes zu behandeln, wenn dieses mit der Absicht des Abbruchs erworben wird,

die Anschaffungskosten sind zu aktivieren (Abbruch ist noch nicht erfolgt)

b) den Abbruch eines Gebäudes selbst zu behandeln, wenn Abbruchsabsicht im Zeitpunkt des Kaufes bestand und anstelle des abgebrochenen Gebäudes ein neues Gebäude errichtet wird,

Fallunterscheidung:

das Gebäude war technisch oder wirtschaftlich nicht verbraucht → Buchwert und Abbruchkosten gehören, wenn der Abbruch des Gebäudes mit der Herstellung eines neuen Wirtschaftsguts in einem engen wirtschaftlichen Zusammenhang steht, zu den Herstellungskosten dieses Wirtschaftsguts (d.h. Aktivierung und Abschreibung)

das Gebäude war technisch oder wirtschaftlich verbraucht → Buchwert und Abbruchkosten gehören zu den Anschaffungskosten des Grund und Bodens (d.h. Aktivierung und erst Erfolgswirkung bei Verkauf)

(vgl. R 33a EStR S. 205)

c) die Anschaffung eines Gebäudes zu behandeln, wenn der Abbruch wegen nicht vorhersehbarer Einsturzgefahr notwendig wird,

Erwerb ohne Abbruchabsicht → im Jahr des Abbruchs sind der Restbuchwert und die Abbruchkosten des abgebrochenen Gebäudes sofort abziehbare Betriebsausgaben (glaubhafter Nachweis erforderlich) (vgl. R 33a EStR S. 205)

d) Abbruchmaterial eines Gebäudes zu behandeln, das beim Neubau Verwendung findet,

gehört zu den Herstellungskosten des neuen Gebäudes (vgl. R 33a S. 206 EStR)

e) **den Abriß eines werthaltigen Gebäudes zu behandeln, wenn dies zum Zwecke der Errichtung einer betrieblichen Grünanlage abgebrochen wird.**

Grünanlagen sind selbständige Wirtschaftsgüter. (vgl. R33a EStR S. 208)

Wieder Fallunterscheidung, allerdings ist der wirtschaftliche Zusammenhang nicht gegeben, die Abbruchkosten und der Restbuchwert zählen zu den Anschaffungskosten des Grund und Bodens.

3. **Welche Leasing-Typen können nach dem Grad der Amortisation unterschieden werden?**

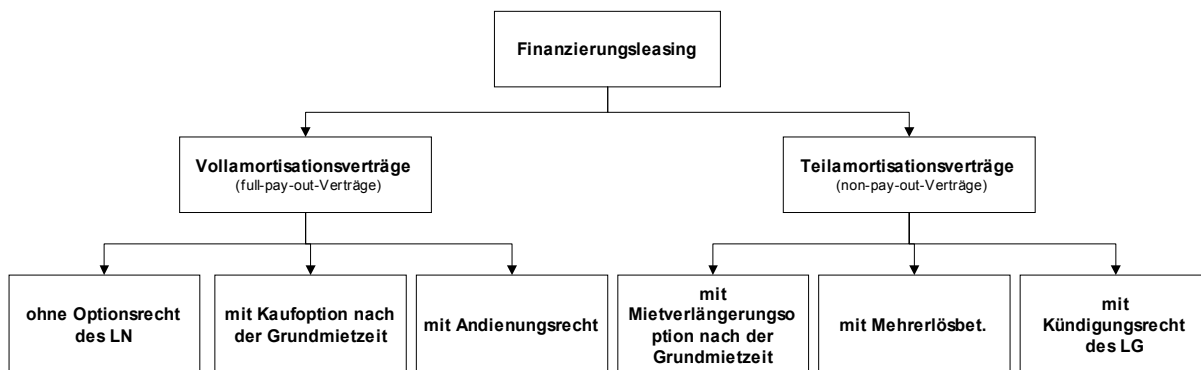


Abbildung 11: Leasingtypen

(vgl. Horschitz S. 267)

Vollamortisation besteht dann, wenn die Leasingraten des LN die Anschaffungs-, Neben-, Finanzierungskosten und die Gewinnspanne des LG während der Grundmietzeit decken. Von Teilamortisation ist auszugehen, wenn der LG während der Grundmietzeit nicht seine gesamten Kosten und seinen Gewinnzuschlag voll amortisiert.

4. **Welche Kriterien für die Behandlung von Leasing-Verträgen sehen die Leasing-Erlasse vor? Weshalb wird zwischen Operate-Leasing und Finance-Leasing unterschieden?**

Kriterien (§6/1):

- Vertrag der über eine bestimmte Zeit abgeschlossen wird während der er von den beiden Vertragsparteien nicht gekündigt werden kann.
- Der Leasing-Nehmer muss mit den in der Grundmietzeit zu entrichtenden Raten mindestens die Anschaffungs- oder Herstellkosten, sowie alle Nebenkosten einschließlich der Finanzierungskosten des Leasing-Gebers decken.

Unterscheidung:

Bei Operate-Leasing wird das Objekt während der Grundmietzeit nicht amortisiert, eine den Fiskus benachteiligende Vertragsgestaltung ist weniger wahrscheinlich. Die Operate-Leasing Verträge werden im Steuerrecht wie normale Mietverträge behandelt. Beim Operate-Leasing wird das Objekt dem Leasing-Geber zugeschrieben, während beim Finance-Leasing die Zuschreibung von der Amortisation während der Grundmietzeit abhängt. Dem Finanzierungslea-

sing können auf Grund verschiedenartiger Gestaltungsmöglichkeiten Vertragstypen vom echten Mietvertrag bis zum verdeckten Ratenkauf zugrunde liegen. Problematisch für den Fiskus würde da vor allem bei Geschäftsbeziehungen mit dem Ausland werden, da im Inland dann nur Betriebsausgaben anfallen würden, die Leasingraten beim Leasinggeber aber dann im Ausland versteuert werden würden. (vgl. Biergans S. 232)

Buchung Leasing-Geber:

Anlagen	an	Kasse (Kauf)
Forderungen	an	Anlagen
Kasse	an	Forderungen und Zinsen

5. Warum wird bei Vollamortisationsverträgen bei beweglichen Gegenständen das Leasing-Objekt dem Leasingnehmer zugerechnet,

a) wenn die Grundmietzeit mehr als 90% der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer beträgt und eine Kaufoption vereinbart ist?

Bei einer Grundmietzeit von mehr als 90% der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer wird unterstellt, dass das Wirtschaftsgut infolge der Abnutzung durch den Leasing-Nehmer nach Ablauf der Grundmietzeit, die sich in etwa mit der Nutzungsdauer des Wirtschaftsguts deckt, für den Leasing-Geber keine wirtschaftliche Bedeutung mehr hat. In diesen Fällen ist daher der Leasing-Geber praktisch während der Gesamtnutzungsdauer von der Nutzungsmöglichkeit des Wirtschaftsguts ausgeschlossen, so dass wirtschaftliche Eigentum des Leasing-Nehmers anzunehmen ist. (vgl. Horschitz S. 270f)

Die Obergrenze von 90% ist als „juristische Grenze“ anzusehen.

b) wenn die Grundmietzeit weniger als 40% der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer beträgt und eine Kaufoption vereinbart ist?

Die Untergrenze von 40% ist ökonomisch zu begründen. Sie dient der Verhinderung von Degressionseffekten, d.h. Verhinderung von Vorverlagerung von Aufwand. Die Abschreibung der Anlagen verteilt auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer wird umgangen, es wird schneller abgeschrieben (degressiv). Es ist davon auszugehen, dass der Leasing-Nehmer einen relativ geringen Betrag für die Weiternutzung aufwendet, da er sonst nicht innerhalb einer relativ kurzen Grundmietzeit einen viel zu hohen Betrag aufgewendet hätte. (vgl. Horschitz S. 271)

c) wenn ein Spezialaggregat verleast wird?

Der Leasing-Gegenstand ist speziell auf die Belange des Leasing-Nehmers zugeschnitten, so dass eine sinnvolle anderweitige Nutzung oder Verwertung nicht möglich ist. Das Verhältnis der

Grundmietzeit und der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer ist damit bedeutungslos. Das Objekt ist wirtschaftliches Eigentum des Leasing-Nehmers. (vgl. Horschitz S. 271)

6. Wie wird bei der Zurechnung des Leasing-Objekts zum Leasingnehmer das Leasing bilanziell behandelt?

Der Leasing-Nehmer aktiviert und schreibt ab. Die Leasing-Raten werden in einen Zins- (erfolgswirksam) und Tilgungsanteil (erfolgsneutral) aufgeteilt:

Buchung Leasing-Nehmer:

Anlagen	an	Verbindlichkeiten
Abschreibungen	an	Anlagen
Verbindlichkeiten und	an	Kasse
Zinsaufwand		

7. Was ist unter „Sachzwang“ zur Ausübung einer Option zu verstehen?

Das Leasing lohnt sich nur, wenn die Kaufoption ausgeübt wird.

8. Welche Unterschiede bestehen zwischen Mobilien- und Immobilien-Leasing?

Die Regelungen über Finanzierungs-Leasing bei beweglichen Wirtschaftsgütern entsprechen den Regelungen bei unbeweglichen Wirtschaftsgütern (vgl. § 6/2 a)

Fragenblatt 9

Einzelne Bilanzpositionen

1. **Bestehen Unterschiede hinsichtlich der handelsrechtlichen und der steuerrechtlichen Behandlung von Verbrauchsfolgeverfahren bei der Sammelbewertung des Vorratsvermögens?**

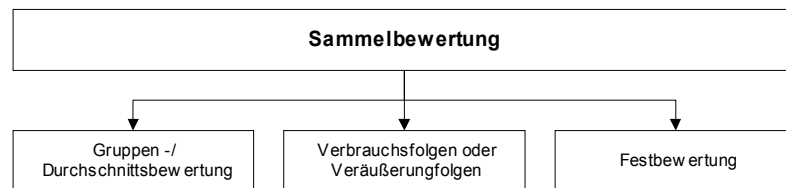


Abbildung 12: Verbrauchsfolgeverfahren

Steuerrechtlich ist nach § 6 (1) Nr. 2a nur die Lifo-Methode im Rahmen der Verbrauchsfolgeverfahren für das Umlaufvermögen zulässig. Die Bewertung nach der Lifo-Methode kann sowohl durch permanente Lifo als auch durch Perioden Lifo erfolgen.

Perioden Lifo:

Die Fiktion wird auf die Bestände der gesamten Rechnungsperiode angewandt; z.B. Bestände, die erst im November zuzugingen, können schon im März als entnommen unterstellt werden.

Permanentes Lifo:

Für jede Entnahme werden nur diejenigen Zugänge berücksichtigt, welche zum Zeitpunkt der Entnahme schon angeliefert waren

Voraussetzung für die Anwendung der Lifo – Methode:

- a) Gewinnermittlung nach § 5 EStG
- b) Beachtung der Maßgeblichkeit im Hinblick auf Niederstwertprinzip und Teilwertabschreibung, wenn der Marktwert der Vorräte am Bilanzstichtag unter dem Buchwert liegt.
- c) Methode muss den handelsrechtlichen GoB

(vgl. Horschitz S. 208 ff)

2. **Ist steuerlich eine Festbewertung des Vorratsvermögens zulässig?**

Beim Festwert handelt es sich um einen gleich bleibenden Wertansatz in der Bilanz für eine etwa in gleicher Bestandsgröße und Zusammensetzung benötigte Menge von Vermögensgegenständen bestimmter Art des Betriebs. Der Festwert wird regelmäßig zu mehreren Bilanz-

stichtagen in unveränderter Höhe angesetzt, wodurch die Inventur- und Abschlussarbeiten erleichtert werden können. Der Festbewertung liegt die Fiktion zugrunde, dass die jährlichen Zugänge und der jährliche Verbrauch bzw. die Abgänge oder Wertminderungen für Abnutzungen sich in etwa ausgleichen, so dass die jährliche Ersatzbeschaffung sofort in voller Höhe als Aufwand behandelt und außerdem die gesamten Bewertungsarbeiten eingespart werden können.

Die Festbewertung ist ertragsteuerlich für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe (vgl. H 36) sowie für Wirtschaftsgüter des beweglichen Anlagevermögens (vgl. R 31 Abs. 4 EStR) zulässig (→ Wahlrecht).

Voraussetzungen:

- a) Die Vermögensgegenstände müssen regelmäßig ersetzt werden (nur für Massengüter anwendbar)
- b) Der Gesamtwert (aller Festwerte des Unternehmens) muß für das Unternehmen von nachrangiger Bedeutung sein.
- c) Der Bestand der Vermögensgegenstände darf in seiner Größe, seinem Wert und seiner Zusammensetzung nur geringen Veränderungen unterliegen.
- d) Es ist in der Regel alle drei Jahre eine körperliche Bestandsaufnahme durchzuführen.

(vgl. Horschitz S. 213 ff)

3. **Wie sind dubiose und uneinbringliche Forderungen aus Warenlieferungen ertragsteuerlich und umsatzsteuerlich zu behandeln?**

Uneinbringliche Forderungen:

Die Uneinbringlichkeit einer Forderung wird in erster Linie durch die Zahlungsunfähigkeit des Schuldners verursacht. Die Abschreibung (auf 0) der uneinbringlichen Forderung erfolgt, wenn die Tatsache der Uneinbringlichkeit feststeht. Nach § 17 (2) Nr. 1 UStG hat ein Unternehmer, der einen steuerpflichtigen Umsatz ausgeführt hat, dafür geschuldete Umsatzsteuer zu berichtigen, wenn das vereinbarte Entgelt uneinbringlich geworden ist. Ebenso hat der Schuldner seine Vorsteuer zu berichtigen. Für den Gläubiger hat dies zur Folge, dass er nur den Ausfall des Nettobetrags seiner Forderung zu tragen hat. In Höhe der Umsatzsteuer trifft der Forderungsausfall den Staat.

Buchung beim Gläubiger:

- a) Verkauf der Ware:

<i>Forderungen</i>	<i>an</i>	<i>Umsatzerlöse</i>
		<i>Umsatzsteuer</i>

- b) Bei Erkennung des Ausfalls:

<i>Aufwand</i>	<i>an</i>	<i>Forderungen</i>
<i>Umsatzsteuer</i>		

(vgl. Horschitz S. 460f)

Zweifelhafte Forderungen:

Zweifelhafte Forderungen sind Forderungen, bei denen der Eingang gefährdet erscheint (z.B. beim unbeachteten mehrfachen Mahnungen; Mahn-, Gerichts-, und Vollstreckungskosten). Bei zweifelhaften Forderungen liegt der beizulegende Wert bzw. der Teilwert unter dem Nennwert der Forderung. Dieser tatsächliche Wert kann nur durch Schätzung ermittelt werden. (vgl. Horschitz S. 462). Wertberichtigungen wegen Ausfallrisikos werden gebildet, wenn die Uneinbringlichkeit droht, die Forderungen aber noch nicht uneinbringlich sind (Buchung: dubiose Forderungen an Forderungen → keine Abschreibung). Es fehlt daher an der Voraussetzung für die Anwendung des § 17 (2) Nr. 1 UStG. Im Zusammenhang mit einer Wertberichtigung auf Forderungen kann also die Umsatzsteuer noch nicht berichtigt werden (vgl. auch Abschnitt 223 (5) S. 4 UStR).

4. Wie sind

a) unverzinsliche Forderungen

Bei langfristigen Forderungen: → Es erfolgt eine Wertberichtigung wegen Zinslosigkeit. Um dem Niederstwert zu entsprechen müssen unverzinsliche Forderungen mit dem Barwert angesetzt werden. Dabei ist der Zinssatz gleichartiger üblicher Forderungen anzuwenden, oder der Zinssatz (5,5%) aus dem Bewertungsgesetz. Die Wertberichtigung wirkt sich nicht auf die Umsatzsteuer aus.

Grundsätzlich kann die Wertberichtigung direkt (Abschreibung) oder indirekt (Bildung eines Passivpostens „Wertberichtigungen auf Forderungen“) gebildet werden.

Bei kurzfristigen Forderungen → Ansatz zum Nennwert

b) besonders hoch verzinsliche Forderungen

Eine besonders hoch verzinsliche Forderung liegt vor, wenn der Zinssatz über 9% liegt und die Rückzahlung für noch mindestens vier Jahre ausgeschlossen ist. Diese Forderungen dürfen nicht aufgezinst werden, da nichtrealisierte Gewinne nach dem Realisationsprinzip nicht aktiviert werden dürfen.

c) unverzinsliche Verbindlichkeiten

Nach § 6 (1) Nr. 3 ist eine Abzinsung in Höhe von 5,5 % vorzunehmen. (vgl. Horschitz S. 475)

in der Ertragsteuerbilanz anzusetzen?

5. Wie ist das Disagio / Damnum in der Steuerbilanz zu behandeln?

Vermögensvergleich → Nach der Rechtsprechung des BFH muss das Disagio/Damnum in der Steuerbilanz aktiviert werden. Das gilt auch, wenn es nicht von der Darlehenssumme abgezogen

gen, sondern gesondert in Rechnung gestellt wird. Das Disagio/Damnum muss über die Laufzeit abgeschrieben werden. (vgl. Horschitz S. 475 und H 37 S. 237 EStR)

Überschußermittlung → kann sofort als Betriebsausgabe geltend gemacht werden (darf aber nicht mehr als 10% betragen).

6. Wie werden Zero-Bonds beim Emittenten und beim Gläubiger bilanziert?

Beim Emittenten (3 Mög):

1)

Kasse 30 an Verb. 100
ARAP 70

2)

Kasse 30 an Verb. 30
Zinsaufw. an Verb.

3)

Kasse 30 an Verb. 30

über die Laufzeit nichts und dann

Aufwand an Verb 70

Möglichkeit 3 scheidet aufgrund der Maßgeblichkeit aus, da Verbindlichkeiten in der HB mit dem Rückzahlungsbetrag zu aktivieren sind.

Beim Gläubiger

Buchung bei Kauf

Wertpapiere 30 an Kasse 30

Jährlich

Wertpapiere an Zinserträge

(vgl. Horschitz S. 573)

7. Erläutern Sie die buchtechnische Behandlung von steuerfreien Rücklagen an einem Beispiel. Geben Sie einige Beispiele für steuerlich zulässige steuerfreie Rücklagen.

Veräußerung eines Gebäudes mit Buchwert = 0

Kasse an Erträge
Erträge an Rücklage

Kauf eines neuen Gebäudes

Gebäude an Kasse
Rücklage

Sofortige Auflösung

Kasse *an* *AV*

Erträge

Übertragung der aufgedeckten stillen Reserve im selben Wirtschaftsjahr auf ein Ersatzgut

Kasse *an* *AV*

Erträge

Erträge *an* *Rücklagen*

AV *an* *Kasse*

Rücklagen

Bewegliche Wirtschaftsgüter müssen im Folgejahr übertragen werden, unbewegliche Wirtschaftsgüter im 2. Jahr nach der Aufdeckung.

(vgl. Horschitz S. 516)

9. Ist steuerlich eine Pauschalwertberichtigung für Forderungen zulässig?

Pauschalwertberichtigungen stehen scheinbar in Widerspruch zum Grundsatz der Einzelbewertung. Aufgrund der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung wird jedoch ein latentes Ausfallrisiko von der Rechtsprechung anerkannt. Allerdings dürfen Pauschalwertberichtigungen nur von Forderungen vorgenommen werden, für die keine Einzelwertberichtigung in Betracht kommt.

Die Finanzverwaltung erkennt bisher i.d.R. Pauschalwertberichtigungen in Höhe von 3% des Nettowerts der nicht einzeln bewerteten Forderungen ohne Nachweis an. (vgl. Horschitz S. 464)

10. Erläutern Sie die Anwendung von steuerfreien Rücklagen für die Verbuchung von öffentlichen Zuschüssen.

Steuerfreie Rücklagen können dann gebildet werden, wenn die Zuschüsse vor der Anschaffung oder Herstellung gewährt werden.

Buchung bei Erhalt:

Kasse *an* *Zuschussrücklage*

Buchung bei Anschaffung oder Herstellung

Zuschussrücklage *an* *Anlagevermögen*

11. Erläutern Sie die Grundzüge der Rechtsprechung zur Passivierung und Bewertung von Rückstellungen für

a) Garantieverpflichtungen

Rückstellung möglich nach H 31c (4) S. 208 EStH. Es müssen mehr Gründe dafür als dagegen sprechen (vgl. Ludwig Schmidt). Bewertung entweder nach Einzelfällen oder Pauschalrückstellung. Bei der Pauschalrückstellung wird ein prozentualer Anteil vom Umsatz zurückgestellt.

b) Verpflichtungen aus einem Sozialplan

Für künftige Leistungen aufgrund eines Sozialplans müssen Rückstellungen gebildet werden, wenn der Arbeitgeber den Betriebsrat vor dem Bilanzstichtag von der geplanten Betriebsänderung unterrichtet hat oder diese wenigstens schon beschlossen oder wirtschaftlich notwendig ist. Die Wahrscheinlichkeit künftiger Betriebsänderungen reicht nicht aus. (vgl. Ludwig Schmidt; Horschitz S. 494)

c) Verpflichtungen aus der Übernahme von Bürgschaften

Eine Rückstellung für Bürgschaftsverpflichtungen ist beim Bürgen zu bilden, wenn am Bilanzstichtag wegen Liquiditätsschwierigkeiten oder gar Zahlungsunfähigkeit des Hauptschuldners mit einer Inanspruchnahme zu rechnen ist. Eine Forderung gegenüber dem Hauptschuldner ist zu aktivieren, hierbei kann aber normalerweise gleich eine Wertberichtigung vorgenommen werden, da die Bürgschaftsrückstellung ja voraussetzt, dass der Hauptschuldner nicht zahlen kann). (vgl. Horschitz S. 501)

d) Steuerschulden

Grundsätzlich kann nur für solche Steuern eine Rückstellung gebildet werden, die als Betriebsausgabe abziehbar sind. Steuern die nicht abziehbar sind stellen in der Zukunft keinen Aufwand dar und können deshalb nicht passiviert werden. Es kann also grundsätzlich eine Rückstellung für Objektsteuern gebildet werden.

- Gewerbesteuer (Passivierungspflicht) (exakt oder 5/6 Methode)
- Grundsteuer

Einkommensteuer ist privat veranlasst und kann daher nicht passiviert werden.

e) Jahresabschlussprüfungskosten

Es kann eine Rückstellung für öffentlich-rechtliche Verpflichtungen gebildet werden (Passivierungswahlrecht). Eine Abzinsung unterbleibt in der Regel, da < 12 Monate. Bewertet wird die Rückstellung entweder mit den Honorarentgelten externer Prüfer oder mit der Untergrenze der Herstellungskosten (§ 6 (1) 3a b)). (vgl. H 31c (3) S. 206 EStH)

g) Rekultivierungsverpflichtungen

Ansatzpflicht nach § 6 (1a) Buchstabe d S. 1. Die entstehenden Aufwendungen sind in gleichen Raten (linear) auf die Laufzeit/Nutzungsdauer zu verteilen

Beispiel mit gestiegenen Wiederbeschaffungskosten:

In $t=0$ ist bekannt, dass die Rekultivierungsmaßnahme in $t=10$ 100 GE kostet. In $t=5$ wird bekannt, dass die ursprünglichen Wiederbeschaffungskosten von 100 auf 110 steigen. In $t=5$ wird außer dem nun jährlichen Betrag von 11 GE nochmals 5 GE zurückgestellt. Die neuen Raten betragen nun jährlich 11 GE.

(vgl. Horschitz S. 499)

h) Verletzung von Patent-, Urheber- und ähnlichen Schutzrechten

Nach § 5 (3) Ansatzpflicht, aber erst wenn

- entweder der Rechtsinhaber Ansprüche wegen der Rechtsverletzung bereits geltend gemacht hat,
- oder wenn mit einer Inanspruchnahme wegen der Rechtsverletzung ernsthaft gerechnet werden muss.

(vgl. Horschitz S. 491)

i) Jubiläumszuwendungen

Ansatzwahlrecht nach § 5 (4) unter bestimmten Voraussetzungen. Bewertung nach Pauschalwertverfahren oder nach versicherungsmathematischen Grundsätzen. (vgl. Horschitz S. 493)

folgende Voraussetzungen müssen gegeben sein:

- schriftliche Zusage
- Anwartschaft muss nach dem 31.12.1992 erworben sein
- Dienstverhältnis muss mindestens schon 10 Jahre bestehen bevor angefangen werden darf zurückzustellen.
- erstes Dienstjubiläum darf erst nach 15 Dienstjahren erfolgen.

→→ bedeutet in 2002 darf begonnen werden mit den Rückstellungen.

Bewertet werden die Rückstellungen hier entweder mit dem Teilwertverfahren (5,5% Abzinsung) oder einem Pauschalwertverfahren.

j) Produkthaftungsverpflichtungen

Können aktiviert werden wenn die Verpflichtung schon besteht. (vgl. Horschitz S. 501)

k) Schadloose Verwertung radioaktiver Reststoffe

Nach § 5 (4b) S. 2 Aktivierungsverbot, falls Recycling. Aktivierungswahlrecht falls Müll.

l) Kulanzleistungen

Ansatzpflicht nach HGB → Ansatzpflicht nach StB (vgl. auch H 31c (12) S. 212 EStH)

m) Abbruchverpflichtungen für Gebäude

Ansatz nach § 6 (3a) Buchstabe d Ansatz des Aufwands in gleichen Raten abhängig von der Laufzeit des Vertrags (wie bei Rekultivierung). (vgl. Horschitz S. 499)

n) Urlaubsrückstandsverpflichtungen

Definition: Am Bilanzstichtag dem Arbeitnehmer zustehender Urlaub, der noch nicht in Anspruch genommen wurde. Passivierungspflicht, keine Abzinsung da < 12 Monate. (vgl. Horschitz 492)

o) Pachterneuerungsverpflichtungen

Die Rückstellung für Pachtanlagenerneuerung ist zu bilden, wenn ein Pächter verpflichtet ist, die gepachteten Gegenstände nicht nur zu unterhalten, sondern auch auf eigene Kosten zu ersetzen. Dabei ist die Rückstellung natürlich so aufzubauen, dass sie bei Ersatzbeschaffung durch den Pächter mit den ihm entstehenden „Anschaffungskosten“ verrechnet werden kann.

12. Welche Kriterien für die Passivierung von Rückstellungen werden beim gegenwärtigen Stand der Rechtsprechung angelegt? An welche Voraussetzungen ist die Passivierung von Pensionsrückstellungen für Arbeitnehmer-Ehegatten geknüpft?

Kriterien:

- Verbindlichkeit muss in ihrer Höhe oder Entstehung am Bilanzstichtag ungewiss sein.
- Entstehen und bestehen der Verbindlichkeit muss hinreichend wahrscheinlich sein (mehr Gründe dafür als dagegen)
- Bis zum Bilanzstichtag muss Rückstellung wirtschaftlich verursacht sein.

Wenn die Pensionszusage dem Drittvergleich (Fremdvergleich, vgl. H 19 und H 26 EStR) standhält (besteht die Berechtigung zur Bildung einer Pensionsrückstellung für Arbeitnehmer-Ehegatten. Ausgenommen sind jedoch Zusagen auf Witwen- bzw. Witwenversorgung, weil hier bei Eintritt des Versorgungsfalls Anspruch auf Verpflichtung in einer Person (dem Arbeitgeber-Ehegatten) zusammenfallen würden und die Belastung aus diesem Grunde gar nicht besteht. Grundsätzlich muss eine klar und eindeutig vereinbarte Verpflichtung vorliegen, die ernsthaft gewollt, dem Grunde nach üblich und der Höhe nach angemessen ist. (vgl. Horschitz S. 512f)

13. Welche Vorbehalte bei der Zusage von Pensionsrückstellungen sind steuerlich unschädlich?

Mustervorbehalte, die die steuerliche Zulässigkeit von Pensionsrückstellungen nicht beeinträchtigen. Beispiele:

„ Die Firma behält sich vor, die zugesagten Leistungen zu kürzen oder einzustellen, wenn

- a) die wirtschaftliche Lage des Unternehmens sich nachhaltig so wesentlich verschlechtert hat, dass ihm eine Aufrechterhaltung der zugesagten Leistungen nicht mehr zugemutet werden kann, oder
- b) der Personenkreis, die Beiträge, die Leistungen oder das Pensionierungsalter bei der gesetzlichen Sozialversicherung oder anderer Versorgungseinrichtungen mit Rechtsanspruch sich wesentlich ändern, oder
- c) die rechtlichen, insbesondere die steuerrechtliche Behandlung der Aufwendungen, die zur planmäßigen Finanzierung der Versorgungsleistungen von der Firma gemacht werden oder gemacht worden sind, sich so wesentlich ändert, dass der Firma die Aufrechterhaltung der zugesagten Leistungen nicht mehr zugemutet werden kann, oder
- d) die Pensionsberechtigte Handlung begeht, die in grober Weise gegen Treu und Glauben verstoßen oder zu einer fristlosen Entlassung berechtigen würden.

(vgl. Biergans S. 311)

14. Erläutern Sie die Bewertung von Pensionsrückstellungen nach der Teilwertmethode. Gehen Sie hierbei insbesondere auf die Nachholung unterlassener Zuführungen ein.

Die jährlichen Zuführungen zur Pensionsrückstellung eines Arbeitnehmers ergeben sich durch eine Verteilung des Barwerts der Rente bei Eintritt des Versorgungsfalles (=Deckungskapital). Das Deckungskapital ist versicherungsmathematisch in eine betragsmäßig gleich bleibende Zahlungsreihe (Rentengrundbeträge) zu erlegen, die unter Berücksichtigung von Zins und Zinseszinsen und der Sterbewahrscheinlichkeiten bis zum Eintritt des Versorgungsfalles das Deckungskapital ergibt. Die Rückstellungsbildung steigt im Zeitablauf durch Zinsen und Zinseszinsen an.

Unter den Gesichtspunkten der Steuerbarwertminimierung unter gleich bleibenden Steuersätzen wäre es vorteilhaft, mit einem niedrigen Zins abzuzinsen, allerdings ist der Zinssatz mit 6% vorgeschrieben.

Eigentlich sollte mit der Rückstellungsbildung schon mit Dienstantritt begonnen werden, allerdings besteht zu diesem Zeitpunkt oftmals noch keine Zusage. Die Verteilung des Deckungskapitals für die Pensionsverpflichtung auf die gesamte Dienstzeit des Arbeitnehmers in Verbindung mit der Nachholung der für die Zeit zwischen Dienstantritt und Pensionszusage zwangsläufig unterlassenen Rückstellungszuführungen im Jahr der Pensionszusage wird als Teilwertmethode bezeichnet. (vgl. Biergans S. 513ff)

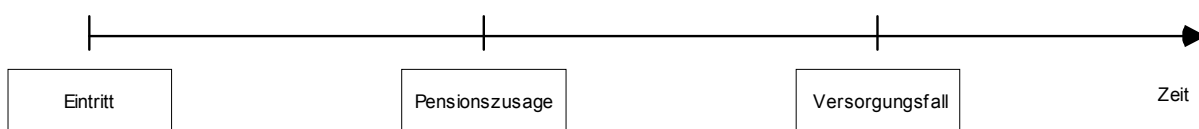


Abbildung 13: Pensionsrückstellungen

15. Gesetz, es gäbe hinsichtlich der Berücksichtigung einer Dekontaminierung eines Grundstücks ein Wahlrecht zwischen einer Teilwertabschreibung und einer Rückstellungsbildung: Von welchem Einflussfaktoren hänge die Ausübung des Wahlrechts ab?

Es hänge davon ab, wie hoch die Aufwendungen für die Dekontamination sind. Übersteigen sie den Buchwert des Grundstücks dann sollte die Rückstellungsbildung gewählt werden, da Rückstellungen auch über dem Buchwert des Grundstücks gebildet werden können und die Steuervorteile höher ausfallen würden. Eine Rückstellung kann jedoch nur gebildet werden, soweit eine Sanierungsverpflichtung vorliegt.

Einflussfaktoren sind Buchwert, Teilwert, Kosten sowie Zulässigkeit

16. Für welche Rückstellungen besteht Abzinsungspflicht?

Nach § 6 (3a) Buchst. e sind alle Rückstellungen für Verpflichtungen mit einem Zinssatz von 5,5% abzuzinsen. (vgl. Horschitz S. 504)

Fragenblatt 10

Einlagen und Entnahmen

1. Welche steuerlichen Folgen haben folgende Vorgänge?

- a) Ein Bauunternehmer lässt von seiner Baufirma unter Einsatz betrieblicher Arbeitskräfte, Verwendung von Maschinen und Baustoffen auf einem bislang zum Privatvermögen gehörenden unbebauten Grundstück ein von ihm privat genutztes Einfamilienhaus unter seiner eigenen Bauleitung erstellen.**

ertragsteuerlich: Entnahme zum Teilwert (vgl. H 14 (2 und 3) EStR und H 33)

umsatzsteuerlich: Eigenverbrauch nach § 3 (1b) UStG, somit steuerbar und steuerpflichtig. Bewertung nach § 10 (4) Nr. 1 zu den Selbstkosten.

- b) das unter a) erstellte Haus wird**

(1) nach drei Jahren veräußert

ertragsteuerlich: irrelevant nach § 23 (1) Nr.1 S.3 da Eigennutzung.

umsatzsteuerlich: irrelevant, da Baustoffhändler kein Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuergesetzes, damit ist der Vorgang nicht steuerbar. (wäre Baustoffhändler Unternehmer wäre Umsatz steuerbefreit nach § 4 Nr. 9a UStG)

(2) nach drei Jahren an eine Wohngemeinschaft ausländischer Arbeitnehmer vermietet, die in der Baufirma beschäftigt sind / die auf dem Gelände Funktionen als Wachmänner innehaben.

Bewohnung durch ausländische Arbeitnehmer die in der Baufirma beschäftigt sind:

Das Einfamilienhaus stellt gewillkürtes Betriebsvermögen dar, der Baustoffhändler hat ein Wahlrecht, ob Aufnahme ins Privat- oder Betriebsvermögen.

Übernimmt er es ins Betriebsvermögen ist dies eine Einlage nach § 6 (1) Nr. 5 zum Teilwert (Mieteinnahmen sind dann Betriebseinnahmen). Umsatzsteuerlich sind die Mieten steuerbar, da der Baustoffhändler Unternehmer ist, aber sie sind steuerbefreit nach § 4 Nr. 12a UStG.

Übernimmt er es ins Privatvermögen liegen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nach § 21 EStG vor. Für die Umsatzsteuer gilt dasselbe wie bei Übernahme ins Betriebsvermögen, der Baustoffhändler ist Unternehmer, die Mieten sind steuerbar aber steuerbefreit.

Bewohnung durch ausländische Arbeitnehmer, die das Grundstück bewachen:

Durch die Bewohnung durch die Wachmänner ist das Einfamilienhaus notwendiges Betriebsvermögen geworden (vgl. H 13 (7)), der Baustoffhändler muß das Haus nach § 6 (1) Nr.5 zum Teilwert einlegen.

c) Der Bauunternehmer überlässt den betrieblich genutzten Geländewagen seiner Tochter für private Zwecke.

ertragsteuerlich: Entnahme nach § 6 (1) Nr. 4 S.2 und 3. Die Entnahme von Nutzungen ist mit den tatsächlichen Selbstkosten des Steuerpflichtigen zu bewerten (vgl. H 39 S. 239 EStR)

umsatzsteuerlich:

vorübergehende Nutzung → sonstige Leistung gleichgestellte Wertabgabe, Nutzungsentnahme nach § 3 (9a) Nr.1. Nicht steuerpflichtig wenn eingeschränkter Vorsteuerabzug bei Kauf des PKWs (vgl. Abschn. 24c (3) S. 643 UStR)

endgültige Entnahme → Lieferung gleichgestellte Wertabgabe, Eigenverbrauch nach § 3(1b) Nr.1. Die hieraus resultierende Umsatzsteuer ist nach § 12 Nr. 3 EStG eine private Steuer, erhöht also die Privatentnahme, und zwar mit voller Umsatzsteuerpflicht, obwohl die Vorsteuer unter Umständen nur zu 50% abzugsfähig war (§ 15 (1b) UStG) → vgl. Horschitz S. 140

Erbschaftsteuerlich:

d) Der Bauunternehmer verwendet einen bisher im Baugeschäft betrieblich genutzten LKW ab dem 01.01.01 als Fahrzeug in seinem an einem anderen Ort gelegenen Baustoffhandel, den er in der Rechtsform einer GmbH betreibt.

ertragsteuerlich → Entnahme nach § 6 (4) zum gemeinen Wert und Einlage zum gemeinen Wert (GmbH ist anderer Steuerpflichtiger).

umsatzsteuerlich → Innenumsatz nicht steuerbar (GmbH ist selber auch Unternehmer, wirklich Innenumsatz?)

e) Der Bauunternehmer entnimmt dem Betriebsvermögen einen Unimog und schenkt ihn dem Geologischen Institut der Universität.

ertragsteuerlich → Entnahme zum Buchwert nach § 6 (1) Nr. 4 S.4 da Geologisches Institut steuerbegünstigter Zweck nach § 10b (1) S. 1 (wissenschaftlicher Zweck).

umsatzsteuerlich → Lieferung gleichgestellte Wertabgabe nach § 3 (1b) Nr. 1 UStG, nach Abschn. 24b UStG steuerbar und steuerpflichtig.

Schenkungssteuerlich ?

f) Der Bauunternehmer erlässt seinem Sohn die Rückzahlung eines diesem als Starthilfe für den Aufbau einer eigenen Existenz gegebenen Darlehens, dessen Zinsen bislang vom Sohn als Betriebsausgaben und vom Vater als Betriebseinnahmen behandelt worden waren.

Darlehenserlaß:

privat veranlasst → Entnahme nach § 6 (1) Nr. 4 EStG

betrieblich veranlasst → Betriebsausgabe nach § 4 (4) EStG

Erläßt ein Gläubiger im Hinblick auf seine persönliche Beziehung zum Steuerpflichtigen dem Unternehmen eine Schuld, ist eine Einlage desjenigen anzunehmen, in dessen Interesse der Schuldenerlaß erfolgt (vgl. Biergans S. 602). D.h. der Sohn leistet eine Einlage in Höhe des erlassenen Darlehens.

Buchung:

irrtümlich als Ertrag verbucht:

Verbindlichkeiten an s.o. Erträge

Korrektur

s.o. Erträge an Privat.

Umsatzsteuerlich → Kreditumsätze sind steuerbefreit nach § 4 Nr. 8a UStG

Schenkungsteuer

g) der Bauunternehmer nutzt den privaten Sportwagen seiner Tochter für eine betriebsbedingte dringende Fahrt zur Erlangung eines Auftrages.

Wenn die Tochter Geld bekommen würde (Miete), dann Betriebsausgabe. Wenn die Tochter kein Geld bekommt dann könnte Nutzungseinlage vorliegen, aber es liegt keine Nutzungseinlage vor, da ihm keine Aufwendungen (Miete) entstanden sind und kalkulatorische Kosten nicht angesetzt werden dürfen. (vgl. Biergans S. 608)

Die Kosten für Benzin usw. können Aufwandseinlage sein.

Kasse an Privat

Reisekosten an Kasse

oder nur

Reisekosten an Privat

Allerdings sind nur die tatsächlichen Kosten der Nutzung als Einlage anzusehen. (Anteile von Versicherung und Steuern kommen aber nicht in Betracht (sog. Drittaufwand); Ausdrücklich offen ist aber die Frage ob bezüglich des Drittaufwands bei Überlassungen unter nahen Angehörigen etwas anderes gelten sollte.) → vgl. Beispiel Horschitz S. 125

umsatzsteuerlich → irrelevant, Tochter ist kein Unternehmer (keine Nachhaltigkeit)

h) Der Bauunternehmer verlegt seinen Geschäftsbetrieb in sein bislang privat genutztes Einfamilienhaus.

ertragsteuerlich → Bei Verlegung wird das bislang privat genutzte Einfamilienhaus zu notwendigem Betriebsvermögen, das nach § 6 (1) Nr. 5 mit dem Teilwert einzulegen ist.

umsatzsteuerlich → irrelevant

- i) **Der Bauunternehmer erwirbt ein Grundstück für 100.000 DM am 2.1.01. Innerhalb des Jahres steigt der Wert des Grundstücks auf 200.000 DM. Das Grundstück wird am 31.12.02 veräußert. Welche steuerlichen Folgen können sich ergeben, wenn es sich um willkürungsfähiges Vermögen handelt?**

ertragsteuerlich → nimmt er das Grundstück nach dem Kauf ins Privatvermögen auf ist der Veräußerungsgewinn nach § 23 (1) steuerpflichtig, da die 10-Jahresfrist unterschritten wurde. Nimmt er das Gebäude ins Betriebsvermögen auf muß der Veräußerungsgewinn in jedem Fall versteuert werden.

umsatzsteuerlich → befreit

2. **Welche Kriterien hat die Rechtsprechung für die Entnahme- und Einlagefähigkeit von Wirtschaftsgütern aufgestellt?**

Einlagen:

Es können alle Arten von Wirtschaftsgütern vom Privatvermögen in das Betriebsvermögen eingelegt werden, also materielle und immaterielle, abnutzbare und nicht abnutzbare, Wirtschaftsgüter des Anlage- und Umlaufvermögens (vgl. Horschitz S. 124)

- reine Nutzungsrechte sind nicht einlagefähig (vgl. Horschitz S. 125)
- Die eigene Arbeitskraft ist nicht einlagefähig, da sie sich der Bewertung entzieht (vgl. Horschitz S. 126)

Entnahmen:

Entnahmen sind „alle Wirtschaftsgüter (Barentnahmen, Waren, Erzeugnisse, Nutzungen und Leistungen), die der Steuerpflichtige dem Betrieb für sich, für seinen Haushalt oder für andere betriebsfremde Zwecke im Laufe des Wirtschaftsjahres entnommen hat.“ § 4 (1) S.2.

- uneingeschränkt sind nur Wirtschaftsgüter des gewillkürten Betriebsvermögens (bspw. kann der Firmenwert nicht entnommen werden)
- Wirtschaftsgüter des notwendigen Betriebsvermögens können nur entnommen werden, wenn ihre Bindung zum Betrieb eindeutig aufgehoben wird
- Entnahme muß privaten, betriebsfremden Zweck dienen, oder Schenkung aus privatem Anlaß sein (betrieblich bedingte Schenkungen lösen keine Entnahme aus).
- Entnahme setzt ausdrückliche Willenserklärung oder schlüssiges Verhalten voraus (notwendiges und gewillkürtes Betriebsvermögen können nur durch Nutzungsänderung ausscheiden) (vgl. Biergans S. 574ff)

3. **Wie sind Durchführung und Bewertung von**

a) Nutzungsentnahmen und Aufwandsentnahmen

Eine Aufwandsentnahme dient der Berichtigung zu Unrecht abgesetzter Betriebsausgaben. Die Bewertung dieser Aufwandsentnahmen erfolgt nicht wie bei Sachentnahmen zum Teilwert, sondern zu den (anteiligen) Selbstkosten (keine Erfolgswirksamkeit durch Aufdeckung stiller Reserven). eine Aufwandsentnahme kann durch die betriebsfremde Nutzung betrieblicher Wirtschaftsgüter oder durch die Inanspruchnahme von betrieblichen Leistungen zu betriebsfremden Zwecken erforderlich werden.

Eine Aufwandsentnahme durch Nutzung betrieblicher Wirtschaftsgüter liegt vor, wenn nicht der Gegenstand selbst, sondern nur seine Nutzung dem Betrieb für betriebsfremde Zwecke entzogen wird. (vgl. Biergans S. 573 und Horschitz S. 134)

Buchung:

Privat an Kasse

b) Sacheinlagen immaterieller Wirtschaftsgüter

Einlage erfolgt zum Teilwert, außer die AHK sind niedriger als der Teilwert. Patente sind einlegbar. Firmenwert sind einzeln nicht einlegbar, weil sie nur zusammen mit einem Unternehmen übertragen werden können.

Buchung:

AV an Privat

c) Einlagen von Nutzungsrechten

Nutzungsrechte sind immaterielle Wirtschaftsgüter und daher zum Teilwert einzulegen. Reine Nutzungen sind allerdings nicht einlagefähig. (vgl. Horschitz S. 125)

Buchung:

Rechte an Privat

zu beurteilen?

4. Was ist unter verdeckten Einlagen zu verstehen?

In das Betriebsvermögen eingelegte Wirtschaftsgüter sind grundsätzlich mit dem Teilwert im Zeitpunkt der Zuführung anzusetzen. Dadurch soll sichergestellt werden, dass in der Privatsphäre entstandene – bei ihrer Realisierung i.d.R. steuerfreie – Wertsteigerungen nicht in den Betriebsbereich verlagert werden, wo sie bei einer späteren Veräußerung der eingebrachten Wirtschaftsgüter als laufender Gewinn erfasst würden. Vorteilhaft für den Steuerpflichtigen wäre dies allerdings nur solange sein persönlicher Steuersatz über dem Steuersatz der Unternehmung liegen würde. (vgl. Biergans S. 605)

Übernahme der Frage 12 Blatt 8 aus Grundzüge des Steuersystems I WS 01/02

Die Abgrenzung von verdeckten Einlagen und verdeckten Gewinnausschüttungen besteht darin, dass verdeckte Gewinnausschüttungen jede Zuwendung eines Vermögensvorteils durch die

Kapitalgesellschaft an ihre Gesellschafter erfasst, während die verdeckten Einlagen die bilanzierungsfähigen Vermögensvorteile von den Anteilseignern an die Kapitalgesellschaft erfasst. D.h. die verdeckte Gewinnausschüttung stützt sich auf „Leistungen“, während die verdeckten Einlagen auf „aktivierungsfähige Vermögensgegenständen“ beruht. Der mögliche Steuervorteil besteht also darin, dass der Steuersatz auf Gesellschaftsebene niedriger ist als der persönliche. Es wird versucht persönliches Einkommen auf Unternehmensebene zu versteuern.

Gesetzliche Grundlage: Verdeckte Einlagen sind im KStG nicht explizit geregelt. Vermögensmehrungen, die auf Einlagen beruhen sind nicht Bestandteil des steuerpflichtigen Gewinns, § 8 (1) KSt i.V.m § 4 (1) S.1, 5 EStG und R 36a S. 536.

Beispiele für verdeckte Einlagen:

Zahlung von überhöhten Zinsen der Gesellschafter an die Kapitalgesellschaft (analog Miete, Pacht)

Überhöhter Kaufpreis eines Wirtschaftsgutes, das von der Kapitalgesellschaft an den Anteilseigner veräußert wird.

Rechtsverzichte (Forderungsverzichte)

(vgl. Scheffler S.161ff)

5. Welche Abschreibungsvorschriften gelten für eingelegte Wirtschaftsgüter?

Die Einlage gilt als anschaffungsähnlicher Vorgang. Der Einlagewert ist auf die Restnutzungsdauer abzuschreiben. Wegen des anschaffungsähnlichen Vorgangs sind als AfA Methoden für immaterielle Wirtschaftsgüter nur § 7 (1) EStG, für bewegliche Wirtschaftsgüter § 7 (1) oder (2) EStG, für Gebäude nur § 7 (4) EStG anzuwenden. Lediglich wenn auf ein Gebäude bisher noch keine AfA vorgenommen worden ist, ist nach der Einlage § 7 (5) EStG anwendbar. Vollabschreibung für Geringwertige Wirtschaftsgüter ist auch dann möglich, wenn sie bei den Überschusseinkunftsarten schon einmal abgezogen wurden, allerdings muss der Dreijahreszeitraum gewahrt sein. (vgl. Horschitz S. 138f und R 44 (12) S. 259 EStR)

Der Sinn dieser Regelung besteht darin, dass dem Steuerpflichtigen eine Abschreibung über die AHK nicht gewährt wird (auch dann nicht, wenn zum Teilwert über den AHK eingelegt wurde).

Fragenblatt 11**Maßgeblichkeit und Schätzungen****1. Erläutern Sie die Anwendung des Maßgeblichkeitsprinzips in bezug auf Bilanzierung und Bewertung an folgenden Beispielen****a) Bilanzierung (materielle Maßgeblichkeit)**

Bestehen keine von den handelsrechtlichen Vorschriften abweichende steuerrechtlichen Vorschriften, dann sind die handelsrechtlichen Bestimmungen (Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung) maßgeblich für die Steuerbilanz.

Handelsbilanz	Steuerbilanz
Aktivierungspflicht	Aktivierungspflicht
Passivierungspflicht	Passivierungspflicht
Aktivierungsverbot	Aktivierungsverbot
Passivierungsverbot	Passivierungsverbot
Aktivierungswahlrecht	Aktivierungspflicht
Passivierungswahlrecht	Passivierungsverbot

Abbildung 14: Maßgeblichkeitsprinzip, Vergleich Steuer- bzw. Handelsbilanz

(vgl. Schildbach S 132ff)

b) Bewertung (formelle Maßgeblichkeit)

Für die Steuerbilanz sind nicht nur die handelsrechtlichen GoB maßgeblich, sondern auch die konkret in der Handelsbilanz gewählten Werte. Ansatz und Bewertung aus der Handelsbilanz müssen in die Steuerbilanz übernommen werden.

Beispiel: Für Pensionszusagen (Rückstellungen) vor dem 1.1.87 existiert handels- und steuerrechtlich ein explizites Passivierungswahlrecht. Nur wenn sie in der Handelsbilanz gebildet wurden, dürfen Sie auch in der Steuerbilanz angesetzt werden.

Beispiel: Wurde ein Wert für die planmäßige Abschreibung in der Handelsbilanz gewählt, so muß dieser Wert auch in die Steuerbilanz übernommen werden, sofern dieser Wert handels- und steuerrechtlich zulässig ist.

Der Grundsatz der formellen Maßgeblichkeit findet seine Grenze, wo der konkrete Wert in der Handelsbilanz gegen steuerrechtliche Vorschriften verstößt.

(vgl. Schildbach S. 137ff)

1) Es wird ein Patent entgeltlich erworben

Aus dem Umkehrschluss aus § 248 (2) folgt, dass entgeltlich erworbene immaterielle Vermögensgegenstände aktiviert werden müssen, analog hierzu müssen diese nach § 5 (2) auch in der Steuerbilanz aktiviert werden.

2) Es wird ein wertvolles, durch Bemühungen der eigenen Forschungsabteilung erlangtes Patent angemeldet.

Für unentgeltlich erworbene Vermögensgegenstände des Anlagevermögens gilt nach § 248 Aktivierungsverbot. Analog gilt in der Steuerbilanz Aktivierungsverbot nach § 5 (2) EStG i.V.m R 31a EStR

3) Es wird in der Handelsbilanz ein erworbener Firmenwert sofort abgeschrieben.

Nach § 255 (5) HGB besteht in der Handelsbilanz Aktivierungswahlrecht. Nach § 5 (1) S. 2 müsste dies auch für die Steuerbilanz gelten. Allerdings besteht steuerliche Aktivierungspflicht nach § 7 (1) S.3 EStG. Die Maßgeblichkeit wird durchbrochen.

4) Es wird in der Handelsbilanz eine Pensionsrückstellungen gebildet, wobei ein Diskontierungszinsfuß von 5% zugrunde gelegt wird.

In der Handelsbilanz besteht für Pensionsverpflichtungen nach § 249 (1) S.1 HGB Aktivierungspflicht. Aktivierungspflicht besteht auch für die Steuerbilanz. Allerdings muss nach § 6a (3) S. 3 die Diskontierung mit 6% erfolgen.

5) In der Handelsbilanz wird eine Aufwandsrückstellung für nachzuholende Großreparaturen gebildet.

Nach § 249 Abs. 2 HGB besteht ein Passivierungswahlrecht für die Handelsbilanz. Dies führt in der Steuerbilanz zu einem Passivierungsverbot. Das Prinzip der materiellen Maßgeblichkeit ist erfüllt. (vgl. Schildbach S. 183)

6) In der Handelsbilanz wird eine Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften gebildet.

Nach § 249 Abs. S. 1 HGB besteht für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften eine Passivierungspflicht. Im Rahmen der materiellen Maßgeblichkeit müsste somit in der Steuerbilanz auch eine Passivierungspflicht bestehen. Allerdings liegt hier ein Sonderfall vor, wonach für „Drohrückstellungen“ in der Steuerbilanz ein Passivierungsverbot besteht, was explizit in § 5 (4a) EStG geregelt ist. (vgl. Schildbach S. 181).

7) In der Handelsbilanz soll eine Rückstellung für am Stichtag gestiegene Wiederbeschaffungskosten des Vorratsvermögens gebildet werden.

Nach § 249 Abs. 3 HGB besteht ein Passivierungsverbot für die Handelsbilanz, dieses gilt somit auch für die Steuerbilanz. Das Prinzip der materiellen Maßgeblichkeit ist erfüllt.

8) In der Handelsbilanz soll eine Rückstellung für unterlassene Instandhaltungsmaßnahmen gebildet werden, die voraussichtlich ein halbes Jahr später nachgeholt werden.

Nach § 249 Abs. 1 S. 3 HGB besteht ein Passivierungswahlrecht und somit aufgrund der materiellen Maßgeblichkeit in der Steuerbilanz ein Passivierungsverbot (R 31c (9) S.4), sofern es sich um Instandhaltungsaufwendungen handelt, welche erst nach Ablauf der 3-Monats-Frist nachgeholt werden.

9) In der Handelsbilanz wird für die Abschreibung eines Gebäudes von einer 20jährigen voraussichtlichen Nutzungsdauer ausgegangen, dessen betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer 40 Jahre beträgt.

Handelsrechtlich besteht kein Problem das Gebäude mit 2% abzuschreiben, auch ist dies steuerlich zulässig sofern es sich um Gebäude für Wohnzwecke handelt, die sich nicht im Betriebsvermögen befinden (§ 7 (4) Nr.2).

10) In der Handelsbilanz werden Vorräte, die zu 100 eingekauft wurden, mit einem beizulegenden Wert von 40 aufgrund einer voraussichtlich dauernden Wertminderung bewertet.

Handelsrechtlich gilt das strenge Niederstwertprinzip. Eine Abschreibung auf 40 muss handelsrechtlich vorgenommen werden, da es sich um Umlaufvermögen handelt. Auch steuerrechtlich ist auf den beizulegenden Wert von 40 abzuschreiben.

11) In der Handelsbilanz ist für ein

a) bewegliches

b) unbewegliches

Anlagegut eine degressive Abschreibung von

a) 25% , b) 20% vorgesehen sein.

	25%	20%
beweglich	In der Handelsbilanz ist eine degressive Abschreibung von 25% % möglich, in der Steuerbilanz hingegen ist die degressive Abschreibung nach § 7(2) S.2 auf 20% beschränkt. Die formelle Maßgeblichkeit wurde durchbrochen.	Degressive Abschreibung von beweglichen Anlagegütern mit einem Satz von 20% ist handelsrechtlich zulässig und nach § 7(2) EStG auch steuerrechtlich. Die formelle Maßgeblichkeit wurde erfüllt.
unbeweglich	In der Handelsbilanz ist eine degressive Abschreibung von 25 % möglich, wo hingegen in der Steuerbilanz die degressive Abschreibung bei unbeweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens unzulässig ist (§ 7 Abs. 2 EStG). → Durchbrechung der	In der Handelsbilanz ist eine degressive Abschreibung von 20 % möglich, wo hingegen in der Steuerbilanz die degressive Abschreibung bei unbeweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens unzulässig ist (§ 7 Abs. 2 EStG). → Durchbrechung der

	formellen Maßgeblichkeit	formellen Maßgeblichkeit
--	--------------------------	--------------------------

Abbildung 15: Abschreibungen für bewegliche und unbewegliche Wirtschaftsgüter

12) In der Handelsbilanz wird im AV der beizulegende Wert eines Anlagegutes bei Anschaffungskosten von 100 mit 60 angesetzt. Steuerlich ist eine Sonderabschreibung auf 50 zulässig.

Im Rahmen der umgekehrten Maßgeblichkeit ist die Abschreibung steuer- und handelsrechtlich auf 50 vorgeschrieben. D.h. eine Sonderabschreibung im Steuerrecht verpflichtet zur Abschreibung im Handelsrecht.

13) In der Handelsbilanz wird im UV bei Anschaffungskosten von 100 auf einen Marktpreis von 50 abgeschrieben und anschließend eine Wertaufholung von 80 vorgenommen.

Aufgrund der Maßgeblichkeit ist in der Steuerbilanz analog zur Handelsbilanz zu verfahren.

14) In der Handelsbilanz wird im abnutzbaren AV bei Anschaffungskosten von 100 auf einen beizulegenden Wert von 70 abgeschrieben und anschließend wieder auf 90 aufgeholt.

In der Steuerbilanz ist wegen der Maßgeblichkeit analog zu verfahren, jedoch ist zu beachten, dass nach der Wertaufholung kein Wert angesetzt wird, der die ursprünglichen AHK abzüglich der planmäßigen AfA übersteigt.

15) In der Handelsbilanz wird im UV von Anschaffungskosten in Höhe von 100 auf einen beizulegenden Wert von 50 abgeschrieben, während der Teilwert in der Steuerbilanz bei 60 liegt.

Für Kapitalgesellschaften besteht sowohl in der Handelsbilanz, als auch in der Steuerbilanz Abschreibepflicht.

Für Personengesellschaften besteht sowohl in der Handelsbilanz, als auch in der Steuerbilanz Abschreibepflicht.

1. Zuschreibung

Personengesellschaften

Zuschreibungswahlrecht in der Handelsbilanz nach § 253 Abs. 5 HGB maßgeblich für die Steuerbilanz

Zuschreibepflicht in der Steuerbilanz

Kapitalgesellschaften

Zuschreibepflicht in der Handelsbilanzansatz § 280 Abs. 1 HGB 90

Zuschreibepflicht in der Steuerbilanz §§ 6(1) Nr.1 S.4, 7 (1) S.6 EStG

16) In der Steuerbilanz soll eine Rücklage nach § 6b EStG gebildet werden. Muß diese auch in der Handelsbilanz gebildet werden.

Die sog. „6b Abschreibung“ muss nach § 5 (2) EStG nach dem Prinzip der umgekehrten Maßgeblichkeit gebildet werden.

Diese „Sonderabschreibung“ hat strukturpolitische Gründe. Es soll Unternehmen erleichtert werden z.B. Grundstücke im innerstädtischen Bereich veräußern zu können, ohne die möglicherweise darauf ruhenden stillen Rücklagen auflösen zu müssen. Beispielsweise kann ein Unternehmen, wenn es ein im innerstädtischen Bereich liegendes Grundstück für 100 Mio. mit 30 Mio. stillen Rücklagen verkauft, ein Grundstück, das es außerhalb der Stadt für 100 Mio. erwirbt, sofort mit 30 Mio. abschreiben. Die 30 Mio. erhöhen also zuerst aufgrund der erfolgswirksamen Verbuchung den Gewinn, mindern ihn aber gleichzeitig durch die Sonderabschreibung.

Personenunternehmen

Bei Personenunternehmen ist der Ansatz von GoB-fremder Abschreibungen und Passivposten in der Handelsbilanz unabhängig davon erlaubt, ob das Steuerrecht die formelle Maßgeblichkeit im Rahmen der umgekehrten Maßgeblichkeit verlangt oder nicht (§§ 247 Abs. 3, 254 HGB).

Kapitalgesellschaften

Kapitalgesellschaften dürfen hingegen GoB-fremde Abschreibungen und Passivposten nach §§ 273, 279 Abs. 2 HGB in der Handelsbilanz nur bilden, wenn ihr Ansatz in der Handelsbilanz Voraussetzung für einen entsprechenden Ansatz in der Steuerbilanz ist. Da bei den Rücklagen nach § 6 b Abs. 3 EStG formelle Maßgeblichkeit im Rahmen der umgekehrten Maßgeblichkeit gilt, darf in der Handelsbilanz ein Sonderposten mit Rücklagenanteil gebildet werden.

17) In der Steuerbilanz soll eine Teilwertabschreibung im AV vorgenommen werden. Kann diese in der Handelsbilanz unterbleiben, wenn dies bilanzpolitisch nicht als erstrebenswert erscheint?

Nein, gem. § 5 (1) S.2. Die Steuerersparnis wird dadurch mit geringerer Ausschüttung „erkauft“.

2. Welche Folgen hat eine Verletzung der Buchführungspflicht für den Steuerpflichtigen

Wenn der Steuerpflichtige der Buchführung nachzukommen hat und dies versäumt gelten die Vorschriften des Steuerstrafrechts. Keinesfalls darf eine Gewinnschätzung als Strafmaßnahme gehandhabt werden. (vgl. Biergans S. 700 und Horschitz S. 85)

3. Erläutern Sie die Begriffe der Bilanzänderung und der Bilanzberichtigung, und geben Sie die rechtlichen Regelungen an.

Von einer Bilanzänderung spricht man, wenn eine bereits beim Finanzamt eingereichte Bilanz in der Weise geändert werden darf, dass ein bisheriger richtiger Bilanzansatz durch einen anderen ebenfalls richtigen Bilanzansatz ersetzt wird, d.h. ein bestehendes Wahlrecht nachträglich anders ausgeübt wird. Der entscheidende Unterschied zur Bilanzberichtigung besteht darin, dass weder ein Bilanzierungsfehler noch ein Bewertungsfehler vorliegen darf. Die Bilanz muss

vor und nach einer Bilanzänderung hinsichtlich des geänderten Bilanzpostens richtig sein. Bilanzänderungen sind nach § 4 (2) S.2 EStG nicht mehr zulässig. (vgl. Horschitz S. 598f)

4. Hat eine Bilanzberichtigung handelsrechtliche Konsequenzen?

Ja und zwar dann, wenn Bilanzberichtigungen erfolgswirksam sind und dadurch Auswirkungen auf den Ausschüttbaren Betrag haben.

5. Erläutern Sie folgende Begriffe:

Grundsätzlich:

Anwendung findet die Schätzung zunächst einmal bei all denjenigen Steuerpflichtigen, die zwar betriebliche Einkünfte erzielen, die aber weder handels- noch steuerrechtlich zur Buchführung verpflichtet sind, nicht unter die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen fallen und auch freiwillig weder Bücher führen noch ihre Betriebseinnahmen und –ausgaben aufzeichnen. Hierunter können sowohl Minderkaufleute als auch selbständig Tätige und Landwirte mit anderen als landwirtschaftlichen Nutzungen fallen (vgl. Biergans S. 691)

a) Verprobung,

Die Verprobung wird als Plausibilisierung verwendet um nachvollziehen zu können ob der vom Steuerpflichtigen ausgewiesene Gewinn der richtig ausgewiesene sein kann. Zweifel an der Richtigkeit der Buchführung können z.B. dann entstehen, wenn mit Hilfe eines graphischen Reihenvergleichs nachgewiesen wird, dass die Entwicklung von Aufwendungen und Erträgen über mehrere Perioden hinweg erheblich divergiert. Die Überprüfung der tatsächlich nachgewiesenen Gewinne an Hand von Durchschnittswerten wird als Verprobung bezeichnet. Zur Schätzung besteht ein Unterschied insofern, dass die Schätzung den wahrscheinlichen Gewinn festzustellen hat, die Verprobung dagegen offen legen soll, ob das formell richtig erscheinenden Buchführungsergebnis sachlich falsch ist und deshalb außer Acht gelassen werden muss. (vgl. Biergans S. 693)

b) Rohgewinnschätzung,

Der Rohgewinn stellt den Hundersatz vom Umsatz dar, der dem Unternehmen nach Abzug des Waren- und Materialeinsatzes durchschnittlich verbleibt. Bei Fertigungsbetrieben werden außer dem Waren- und Materialeinsatz bei der Ermittlung des Rohgewinnsatzes auch die Fertigungslöhne berücksichtigt. Wird der Umsatz mit dem Rohgewinnsatz multipliziert, ergibt sich der Rohgewinn. von diesem sind sämtliche Betriebsausgaben, die neben dem Material- und Wareneinsatz sowie bei Fertigungsbetrieben neben den Fertigungslöhnen anfallen, in Abzug zu bringen, um zum Reingewinn zu gelangen. Die Rohgewinnschätzung setzt somit voraus, dass der Betrieb mit Ausnahme des Material- und Wareneinsatzes sowie der Fertigungslöhne sämtliche Betriebsausgaben aufgezeichnet hat. (vgl. Biergans S. 697)

c) Schätzung nach Richtsätzen,

Gewinnschätzung mit Sätzen, die aus Richtbetrieben stammen. Sie werden ermittelt, indem die Relation von Umsatz zum Gewinn bzw. zu dem nach Abzug bestimmter Aufwendungen vom Umsatz verbleibenden Roh- und Halbreingewinn in zahlreichen buchführenden Betrieben festgestellt wird. Aus den in den Richtbetrieben ermittelten Richtsätzen werden Rahmensätze und Mittelsätze berechnet. Die Rahmensätze geben die Spanne an, innerhalb derer die Einzelergebnisse einer Gewerbeklasse liegen. Sie sind auch dazu bestimmt, den verschiedenen strukturellen Verhältnissen innerhalb einer Gewerbeklasse Rechnung zu tragen. Der Mittelsatz ist das gewogene Mittel aus den Einzelergebnissen aller geprüften Betriebe einer Gewerbeklasse. (vgl. Biergans S. 698)

d) Ergänzende Schätzung,

Ist eine Buchführung vorhanden, bildet diese auch dann die Grundlage für die Gewinnermittlung, wenn sie Mängel aufweist. Materielle Mängel durch Nichtberücksichtigung oder falsche Erfassung von Geschäftsvorfällen oder durch eine fehlerhafte Bewertung sind zu berichtigen. Ist das nicht möglich, sind die materiellen Mängel durch eine ergänzende Schätzung der durch die Falschbuchungen entstandenen Gewinnminderung zu eliminieren. (vgl. Biergans S. 694)

e) Gewinnermittlung nach Durchschnittsätzen.

Gewinnermittlungsart, die nach § 13a EStG bei aktiv tätigen Land- und Forstwirten zur Anwendung kommt, wenn bestimmte Voraussetzungen erfüllt sind.

6. Ist bei Durchführung einer Schätzung die Inanspruchnahme von Steuervergünstigungen möglich?

Auf Grund der Tatsache, dass die Steuervergünstigungen keine Belohnung für eine ordnungsgemäße Buchführung sein sollen, sondern aus wirtschafts-, struktur- oder gesellschaftspolitischen Gründen gewährt werden, hat der Gesetzgeber ihre Inanspruchnahme von der Voraussetzung der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung losgelöst. Es genügt, wenn die für die Überwachung der Vergünstigungen notwendigen, vom Gesetzgeber im Rahmen der Einzelbestimmungen geforderten Aufzeichnungen aufgeführt werden. Zu beachten ist allerdings, dass einige Steuervergünstigungen, wie z.B. die § 6b Rücklage, nur gewährt werden, falls der Gewinn nach § 5 bzw. § 4 (1) EStG ermittelt wird. Die Schätzung erfolgt zwar in Anlehnung an die Vorschriften zur bilanziellen Gewinnermittlung, da der Gewinn so festgesetzt werden soll, als wäre eine ordnungsmäßige Buchführung gegeben. Die Steuervergünstigungen sind aber dennoch zu versagen, weil es sich bei der Schätzung um eine eigene Gewinnermittlungsart handelt, die ersatzweise an die Stelle des an sich gebotenen Vermögensvergleichs tritt. Außerdem wird bei den genannten Steuervergünstigungen nach dem Gesetzeswortlaut vorausgesetzt, dass der Steuerpflichtige den Gewinn selbst ermittelt; im Fall der Schätzung erfolgt die Festsetzung aber durch das Finanzamt. (vgl. Biergans S. 700)

Fragenblatt 12

Einlagen und Entnahmen

1. Geben Sie Beispiele für notwendiges Sonderbetriebsvermögen I und II an.

notwendiges Sonderbetriebsvermögen I:

- Das Bürogebäude, in dem sich die Verwaltung der OHG befindet
- (vgl. Horschitz S. 665)

notwendiges Sonderbetriebsvermögen II:

- Anteile der Kommanditisten an der Komplementärs-GmbH einer GmbH&Co.KG, wenn die Kommanditisten gleichzeitig Gesellschafter der GmbH sind.

2. Wie sind folgende Vermögensbewegungen zu behandeln:

a) vom Privatvermögen in das Betriebsvermögen und umgekehrt,

Einlage zum Teilwert nach § 6 (1) Nr. 5

AV an Privat

b) vom Privatvermögen in das notwendige und gewillkürte Sonderbetriebsvermögen I und umgekehrt,

Einlage zum Teilwert nach § 6 (1) Nr. 5 (AV an Privat)

Entnahme zum Teilwert § 6 (1) Nr. 4 (Privat an AV)

c) vom Betriebsvermögen A eines Einzelunternehmers in sein Sonderbilanzvermögen als Mitunternehmer bei der Unternehmung B und umgekehrt,

Buchwertfortführung nach § 6 (5) S. 3 Nr. 2

Privat an AV

AV an Privat

d) vom Betriebsvermögen C eines Einzelunternehmers in das Betriebsvermögen D,

§ 6 (4) (Entnahme zum Teilwert Einlage zum gemeinen Wert)

Privat an AV

AV an Privat

e) vom Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers bei der Unternehmung E in das Sonderbetriebsvermögen des gleichen Mitunternehmers bei der Unternehmung F,

Buchwertfortführung nach § 6 (5) S.2 2.HS

f) eine unentgeltliche Vermögensübertragung von Sonderbetriebsvermögen an der Unternehmung G von Gesellschafter X an Gesellschafter Y,

Buchwertfortführung nach § 6 (5) S.3 Nr. 3

g) eine unentgeltliche Vermögensübertragung von Gesellschaftsanteilen an der Unternehmung H von W an Z,

Buchwertfortführung nach § 6 (3) S.1

h) die Übertragung von Privatvermögen des Gesellschafters X in das Betriebsvermögen der Gesamthandschaft G gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten.

Einlage zum Teilwert nach § 6 (1) Nr. 5. Ansatzwahlrecht für Alteigner ob zu Buchwert, Zwischenwert oder Teilwert.

i) eine entgeltliche Übertragung eines Gesellschaftsanteils des Mitunternehmers V an der Unternehmung R an S,

Annahme: Verhältnis der Kapitalanteile soll gleich bleiben.

Fall 1: Übertragung zum Buchwert. Buchung:

Privat V an Privat S

Fall 2: Übertragung über Buchwert

Bei Ansatz zu Teilwerten muss keine Ergänzungsbilanz aufgestellt werden (Alteigner müssen nur aufgedeckte stille Reserven versteuern → im Regelfall nicht optimal). Bei Ansatz zu Buchwerten muss entweder eine negative Ergänzungsbilanz durch die Alteigner oder eine positive Ergänzungsbilanz durch den Eintretenden gebildet werden.

Beispiel:

Altgesellschafter V und W. V verkauft an S über Buchwert.

Ansatz zu Teilwerten

Gesamthandsbilanz	
Aktiva zu Teilwerten	Kapital W Kapital S

Ansatz zu Buchwerten

Gesamthandsbilanz

Aktiva zu Buchwerten	Kapital W
	Kapital S

positive Ergänzungsbilanz für S

Ergänzungsbilanz

Stille Reserven die C gekauft hat	Kapital S
-----------------------------------	-----------

oder negative Ergänzungsbilanz für W

Ergänzungsbilanz

Minderkapital W	aufgelöste Stille Reserven
-----------------	----------------------------

j) eine Veräußerung von Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters O an die Mitunternehmerschaft N, bei der er als Gesellschafter beteiligt ist.

Verkauf zum Teilwert. Bei N wird gebucht:

Grundstücke an Kasse

O bucht:

Kasse an Grundstücke

Erträge

k) eine Übertragung von Gesamthandsvermögen der Mitunternehmerschaft N in das Privatvermögen des Gesellschafters J gegen eine Minderung seiner Gesellschafterrechte,

Privatentnahme zum Teilwert. Buchung:

Privat an Grundstücke

Erträge

l) eine Übertragung von Gesamthandsvermögen der Mitunternehmerschaft L in das Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters I gegen aus dem Privatvermögen geleistetes Entgelt,

Verkauf an Gesellschafter I, keine Privatentnahme, da keine Minderung der Gesellschafterrechte. Buchung

Kasse an Grundstücke

Erträge

m) eine Übertragung von Gesamthandsvermögen der Mitunternehmerschaft K in das Privatvermögen des Gesellschafters H gegen Entgelt,

Verkauf an Gesellschafter H.

Kasse an Grundstücke
Erträge

n) eine im Tauschwege erfolgende Übertragung des im Sonderbetriebsvermögen des Mitunternehmers A befindlichen Grundstücks X gegen ein im Gesamthandsvermögen der Mitunternehmerschaft befindlichen Grundstücks Y,

Die Übertragung erfolgt jeweils zum Teilwert

Buchung im Gesamthandsvermögen:

Grundstück Y an Grundstück X
Erträge

Buchung in der Sonderbilanz

Grundstück X an Grundstück Y
Erträge

o) Realteilung einer Mitunternehmerschaft mit Fortführung zweier Einzelunternehmen.

Von einer Realteilung wird insbesondere dann gesprochen, wenn die bei der Teilung übernommenen Wirtschaftsgüter bei den Realteilern weiterhin Betriebsvermögen bleiben und aus diesem Grund ein Gewinnausweis nicht erforderlich ist.

Der BFH sieht in der Realteilung einer Personengesellschaft eine Betriebsaufgabe im Sinne des § 16 (3) EStG. Dies führt zunächst zu einer Aufdeckung der stillen Reserven, zu einem Aufgabegewinn. Der BFH räumt aber den Gesellschaftern analog zu § 24 UmwStG ein Wahlrecht ein, das durch Buchwertfortführung eine Besteuerung der stillen Reserven verhindern kann. Dazu muss jedoch die künftige Besteuerung dieser stillen Reserven sichergestellt sein. Diese Voraussetzung ist grundsätzlich erfüllt, wenn die Gesellschafter im Wege der Realteilung Teilbetriebe erhalten und sie als selbständige Gewerbebetriebe weiterführen. (vgl. Horschitz S. 707)

3. Ein Mitunternehmer scheidet aus und erhält von den verbleibenden Gesellschaftern

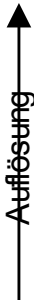
Kaufpreis	
- Firmenwert	
= Teilwert (Substanzwert)	
- Stille Reserven	
= Buchwert	

Abbildung 16: Beziehung zwischen Kaufpreis und Buchwert

a) eine Abfindung zum Buchwert, (vgl. Horschitz S. 699)

Privat an Kasse

b) eine Abfindung zum Substanzwert,

eigentlich drei Vorgänge: Zuschreibung der anteiligen Stillen Reserven, Buchung an Privat und schließlich Ausbuchung des Kapitals des betreffenden Gesellschafters

1. *Aktiva an Erträge*
2. *Erträge an Privat*
3. *Privat an Kasse*

Zusammengefasst:

Privat an Kasse
Aktiva

c) eine Abfindung zum Ertragswert,

eigentlich vier Schritte: Zuschreibung der Stillen Reserven, Aktivierung eines Firmenwerts nachdem Stille Reserven voll aufgedeckt sind, Buchung an Privat und schließlich Ausbuchung des Kapitals des betreffenden Gesellschafters.

1. *Aktiva an Erträge*
2. *Erträge an Privat*
3. *FW an Kasse*
4. *Privat an Kasse*

Zusammengefasst:

Privat an Kasse
Aktiva
FW

d) eine Abfindung als lästiger Gesellschafter, (vgl. Horschitz S. 701)

sofern die Abfindung den Substanzwert übersteigt kann sie als sofort abzugsfähiger Aufwand geltend gemacht werden.

Fall 2: der Buchwert des Grundstücks liegt unter dem Teilwert. Es erfolgt zuerst die anteilige Auflösung der stillen Reserven. Es wird gebucht:

Aktiva an Erträge

Erträge an Privat

Danach volle Auflösung der Stillen Reserven (den Ertrag müssen die verbleibenden Gesellschafter versteuern; die Sachwertabfindung entspricht damit dem Verkauf). Es wird gebucht:

Aktiva an Erträge

Privat an Aktiva

Geben Sie für 2) und 3) Buchungssätze an.